

© DRSC e.V	Zimmerstr. 30	10969 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: 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 des FA wieder. Die Standpunkte des 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

<b>Sitzung:</b>	<b>62. IFRS-FA / 19.10.2017 / 13:45 – 14:45 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>03 – IASB ED/2017/5 Accounting Policies and Accounting Estimates (Proposed amendments to IAS 8)</b>
<b>Thema:</b>	<b>DRSC-Stellungnahme</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>62_03a_IFRS-FA_APaAE_Disk</b>

### 1 Zweck der Sitzungsunterlage

- 1 Diese Sitzungsunterlage beinhaltet eine erste Beurteilung der Vorschläge im IASB-Entwurf durch den DRSC-Mitarbeiterstab und soll dem IFRS-FA als Diskussionsgrundlage dienen. Die Beurteilung wird ergänzt um die vorläufigen Sichtweisen von EFRAG.

### 2 Beurteilung der Vorschläge im IASB-Entwurf

#### IASB-Entwurf Frage 1

The Board proposes clarifying the definition of accounting policies by removing the terms 'conventions' and 'rules' and replacing the term 'bases' with the term 'measurement bases' (see paragraph 5 and paragraphs BC5–BC8 of the Basis for Conclusions).

Do you agree with this proposed amendment? Why or why not? If not, what do you propose and why?

- 2 Die Anpassungsvorschläge in der Abfassung der Definition von *accounting policies* können nicht gänzlich überzeugen. In der Begründung der Streichung von „convention“ und „rules“ wird darauf verwiesen, dass die Begriffe nicht klar seien bzw. nicht im IFRS-Regelwerk genutzt werden. Dies ist nicht überzeugend, da es sich zum einen um allgemein verständliche und gängige Begriffe handelt, die zum anderen im IFRS-Regelwerk ihre Anwendung finden (z.B. in IAS 37 bzgl. „Application of the recognition and measurement rules“). Es ist vielmehr kritisch zu hinterfragen, ob ein einheitliches und klares Verständnis (und Übersetzung) des Begriffs *principle* besteht.

- 3 Ergänzend ist zu erwähnen, dass mit der neuen Definition die *accounting policies* auf „specific principles“, „measurement base“ und „practice“ beschränkt werden. (Ausnahme)regeln zur Bilanzierung (z.B. *practical expediency*) und explizit gewährte Wahlrechte (*alternatives*) würden somit, in strikter Auslegung der vorgeschlagenen Definition, nicht unter die *accounting policies* fallen. Dies würde aber im Widerspruch zur aktuellen Diskussionen im Principle-of-Disclosure-Projekt stehen, da dort im Kontext der Beurteilung, wann eine *accounting policy* wesentlich ist, die Kategorie 1 auch die Ausübung von Wahlrechten beinhaltet. Ebenso ist darauf zu verweisen, dass der IASB auch in den jüngeren Standards neben speziellen Bilanzierungsprinzipien auch spezielle Bilanzierungsregeln und Bilanzierungswahlrechte geschaffen hat.
- 4 Als Alternative zu den IASB-Vorschlägen wäre deshalb denkbar, den Begriff *accounting policies* besser generisch zu belegen, indem eine Definition darauf abstellt, dass *accounting policies* auf die Gesamtheit der Bilanzierungsvorgaben abstellt, die ein Unternehmen bei der Abbildung von Unternehmenstransaktionen oder Ereignissen für die Abbildung im IFRS-Abschlusses umsetzen muss.
- 5 Zudem ist aber auch zu bedenken, dass mit dem IASB-Änderungsvorschlag eine begriffliche Nähe zu den U.S. GAAP geschaffen wird. Diese unterscheiden bei einer Änderung der Bilanzierung grundsätzlich zwischen *change in accounting principle* und *change in accounting estimate*. Die begrifflichen Abgrenzungen nach U.S. GAAP sind im Anhang dieser Sitzungsunterlage aufgeführt.

### **EFRAG's vorläufige Sichtweise**

- 6 EFRAG stimmt den Änderungsvorschlägen für die Definition von *accounting policies* zu. Gleichwohl besteht die Sichtweise, dass die IASB-Vorschläge nicht die notwendige Klarstellung erreichen, sofern nicht noch weitere illustrative Beispiele und weitere Hilfestellungen hinzugefügt werden.

#### **IASB-Entwurf Frage 2**

The Board proposes:

- (a) clarifying how accounting policies and accounting estimates relate to each other, by explaining that accounting estimates are used in applying accounting policies; and
- (b) adding a definition of accounting estimates and removing the definition of a change in accounting estimate (see paragraph 5 and paragraphs BC9–BC16 of the Basis for Conclusions).

Do you agree with these proposed amendments? Why or why not? If not, what do you pro-



pose and why?

- 7 Der Klarstellungsvorschlag sowie die neue Definition von *accounting estimates* sind begründenswert. Es wird klargestellt, dass *accounting estimates* sich im Kontext von Schätzunsicherheit in der Bestimmung der Wertgenauigkeit begründen. Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, dass die Klarstellungsvorschläge nicht gänzlich die Abgrenzungsfrage von *accounting estimates* vs. *accounting policies* lösen. Hierfür wäre es zweckdienlicher, auf eine Unterscheidung von *changes in accounting policies* in Abgrenzung zu *changes in accounting estimates* vorzunehmen (siehe auch Erörterung zur Frage 3). Mit Bezug auf die neue Definition von *accounting estimates* besteht zudem Klarstellungsbedarf, ob sich Schätzunsicherheit nur auf zukunftsgerichtete Annahmen bezieht oder aber auch Unsicherheiten aufgrund von Kosten/Nutzenabwägungen einschließen.

### **EFRAG's vorläufige Sichtweise**

- 8 EFRAG unterstützt die Änderungsvorschläge. Gleichwohl wird daran gezweifelt, ob die Vorschläge dienlich sind, den von ESMA eingeforderten Klarstellungsbedarf bereitzustellen.

### **IASB-Entwurf Frage 3**

The Board proposes clarifying that when an item in the financial statements cannot be measured with precision, selecting an estimation technique or valuation technique constitutes making an accounting estimate to use in applying an accounting policy for that item (see paragraph 32A and paragraph BC18 of the Basis for Conclusions).

Do you agree with this proposed amendment? Why or why not? If not, what do you propose and why?

- 9 Die Klarstellung kann insofern nicht überzeugen, als dass es offenbleibt worauf sich der Begriff „item“ bezieht bzw. ob dies sich nur auf ein *primary financial statement* (z.B. nur auf die Bilanz bezieht). Die Klarstellung scheint auch in Teilen im Widerspruch mit der Klarstellung hinsichtlich der Änderung beim Verbrauchsfolgeverfahren zur Wertbestimmung des Vorratsvermögens zu stehen (siehe Frage 4), da Verbrauchsfolgeverfahren in aller Regel eine Anwendung dort finden, wo die Verbrauchseinheit nicht genau bestimmt werden kann (z.B. Silohaltung). Mit anderen Worten, Verbrauchsfolgeverfahren stellen eine Bewertungstechnik dar, da der Aufwand (typischerweise Herstellungskosten) in der Ergebnisrechnung nicht genau ermittelt werden kann.
- 10 Weiterhin erscheint es nicht überzeugend, die Klarstellung zwischen *changes in accounting estimates* vs. *changes in accounting policies* voranzutreiben, ohne die Zwecksetzung der Unter-

scheidung zu klären. Im IASB-Entwurf wird aber gerade nicht diskutiert, warum eine unterschiedliche Bilanzierung (prospektive vs. retrospektive Anwendung) der jeweiligen Änderung vorgenommen wird.

- 11 Für eine Klarstellung wäre es zweckdienlicher, wenn zumindest auch eine Definition von *changes in accounting policies* vorgenommen wird. Diese Definition könnte klarstellen, dass eine Änderung der Ausübung eines expliziten Wahlrechts in den Bilanzierungsvorgaben für Ansatz, Bewertung und Ausweis, welches einem Stetigkeitsgrundsatz in der Anwendung unterliegt, ein *change in accounting policy* darstellt.

### **EFRAG's vorläufige Sichtweise**

- 12 EFRAG unterstützt den Änderungsvorschlag.

#### **IASB-Entwurf Frage 4**

The Board proposes clarifying that, in applying IAS 2 Inventories, selecting the first-in, first-out (FIFO) cost formula or the weighted average cost formula for interchangeable inventories constitutes selecting an accounting policy (see paragraph 32B and paragraphs BC19–BC20 of the Basis for Conclusions).

Do you agree with this proposed amendment? Why or why not? If not, what do you propose and why?

- 13 Der Vorschlag ist insofern bedenklich, als dass es redaktionell fraglich erscheint, warum im IAS 8 eine spezielle Klarstellung für die Bilanzierungsvorgaben von IAS 2 erfolgen muss. Zudem wäre es auch eine Überlegung wert, ob diese Klarstellung im Standard erfolgen muss oder aber auch als illustratives Beispiel einem Standard angefügt werden könnte.
- 14 Inhaltlich erscheint die Klarstellung insofern fraglich, da alle Verbrauchsfolgeverfahren Annahmen über die Entnahme/ den Verbrauch zugrunde legen. Damit würde die Annahme über die Verbrauchsfolge grundsätzlich, in Anlehnung an die vorgeschlagene Definition im IASB-Entwurf, ein *accounting estimate* darstellen. Der IASB argumentiert aber, dass die Wahl zwischen den zulässigen Verbrauchsfolgeverfahren keine weiteren Annahmen (*assumptions*) vom Ersteller erfordert und somit kein *accounting estimate* sondern eine *accounting policy* darstellt. Im Umkehrschluss bedeutet dies, würde der IASB die zulässigen Verbrauchsfolgen nicht explizit im IAS 2 auführen, würde der Sachverhalt als *accounting estimate* einzustufen sein. Diese Argumentation kann nicht gänzlich überzeugen.

- 15 Ebenso verbleibt es fraglich, ob eine Änderung des Verbrauchsfolgeverfahrens ein *change in accounting policy* darstellt, wenn sich die Lagerung der Vorräte ändert (z.B. Umstellung von Haufen- zu Silolagerung).
- 16 Ergänzend sei darauf verwiesen, dass gem. U.S. GAAP – hier konkret die Vorgaben in ASC 250 inkl. Implementierungsleitfaden und Beispielen - der Wechsel beim Verbrauchsfolgeverfahren zur Bewertung von Vorratsvermögen explizit als ein *change in accounting principle* zu behandeln ist. Der Klarstellungsvorschlag vom IASB ist somit in gewisser Kongruenz zu den bestehenden U.S. GAAP Vorgaben.

#### **EFRAG's vorläufige Sichtweise**

- 17 EFRAG nimmt keine Stellung dazu, ob es die IASB-Klarstellung zur Klassifizierung der Änderung beim Verbrauchsfolgeverfahren inhaltlich unterstützt. EFRAG bedauert, dass der IASB auf eine Einzelfallregelung und nicht auf eine prinzipienbasierte Vorgabe abstellt. Zudem erörtert EFRAG, dass die neue Vorgabe auch in den Regelungen von IAS 2 aufgenommen werden sollte (und nicht nur im IAS 8).

#### **IASB-Entwurf Frage 5**

Do you have any other comments on the proposals?

#### **EFRAG's vorläufige Sichtweise**

- 18 EFRAG empfiehlt, dass der Name von IAS 8 vor dem Hintergrund der Änderungsvorschläge aktualisiert wird. Weiterhin empfiehlt EFRAG, dass die Änderungsvorschläge mit weiteren, bereits absehbaren Änderungsvorschlägen gebündelt werden, um zwei separate Anpassungen für IAS 8 innerhalb kurzer Zeit zu vermeiden.
- 19 Darüber hinaus wird von EFRAG für IAS 8 als Ergänzung vorgeschlagen, aber nur knapp skizziert, dass eine Änderung von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen in einigen Fällen das Ergebnis einer Fehlerkorrektur darstellt und dann auch als solche zu behandeln ist.

### **3 Frage an den IFRS-FA**

**Welche Sichtweisen hat der IFRS-FA zu den Vorschlägen im IASB-Entwurf und den vorläufigen Sichtweisen im EFRAG-Stellungnahmeentwurf?**



---

## **Anhang**

### **U.S. GAAP – Auszüge aus ASC 250 Accounting Changes and Error Corrections**

#### ***Accounting Change***

A change in an accounting principle, an accounting estimate, or the reporting entity. The correction of an error in previously issued financial statements is not an accounting change.

#### ***Change in Accounting Estimate***

A change that has the effect of adjusting the carrying amount of an existing asset or liability or altering the subsequent accounting for existing or future assets or liabilities. A change in accounting estimate is a necessary consequence of the assessment, in conjunction with the periodic presentation of financial statements, of the present status and expected future benefits and obligations associated with assets and liabilities. Changes in accounting estimates result from new information. Examples of items for which estimates are necessary are uncollectible receivables, inventory obsolescence, service lives and salvage values of depreciable assets, and warranty obligations.

#### ***Change in Accounting Estimate Effected by a Change in Accounting Principle***

A change in accounting estimate that is inseparable from the effect of a related change in accounting principle. An example of a change in estimate effected by a change in principle is a change in the method of depreciation, amortization, or depletion for long-lived, nonfinancial assets.

#### ***Change in Accounting Principle***

A change from one generally accepted accounting principle to another generally accepted accounting principle when there are two or more generally accepted accounting principles that apply or when the accounting principle formerly used is no longer generally accepted. A change in the method of applying an accounting principle also is considered a change in accounting principle.