

Im Fokus

IASB veröffentlicht überarbeitetes
Rahmenkonzept für die Finanz-
berichterstattung

April 2018

An aerial photograph of a boat's wake in clear, turquoise water. The wake is a white, frothy trail that tapers as it moves away from the boat. The water's surface is textured with small ripples and reflections of light. The overall scene is bright and clear, with a strong blue-green color palette.

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Am 29. März 2018 hat das IASB *das überarbeitete Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* (kurz: „das überarbeitete Rahmenkonzept“) veröffentlicht.
- ▶ Das Rahmenkonzept enthält ein umfassendes System von Konzepten für die Finanzberichterstattung und soll das Board bei der Entwicklung von Standards, die Abschlussersteller bei der Entwicklung einheitlicher Rechnungslegungsmethoden und andere Parteien beim Verständnis und bei der Interpretation der Standards unterstützen.
- ▶ Im Falle von Regelungslücken in den IFRS können sich für die Abschlussersteller Auswirkungen aus den Änderungen des Rahmenkonzepts ergeben.
- ▶ Das überarbeitete Rahmenkonzept tritt für das IASB und das IFRS Interpretations Committee sofort in Kraft. Abschlussersteller, die Rechnungslegungsmethoden auf der Grundlage des Rahmenkonzepts entwickeln, müssen dieses für Berichtsjahre anwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen.

Rahmenkonzept für die Finanz- berichterstattung

04	<i>Überblick</i> Status und Zweck des Rahmenkonzepts	<i>April 2018</i>
	<i>Zusammenfassung der einzelnen Konzepte</i>	
05	<i>Kapitel 1</i> Zielsetzung der Finanzberichterstattung	
06	<i>Kapitel 2</i> Qualitative Eigenschaften entscheidungs- nützlicher Finanzinformationen	
07	<i>Kapitel 3</i> Abschlüsse und Berichtseinheit	
08	<i>Kapitel 4</i> Die Elemente des Abschlusses	
10	<i>Kapitel 5</i> Ansatz und Ausbuchung	
11	<i>Kapitel 6</i> Bewertung	
12	<i>Kapitel 7</i> Darstellung und Angaben	
13	<i>Kapitel 8</i> Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte	

Überblick

Das überarbeitete Rahmenkonzept wird zusammen mit einer Grundlage für Schlussfolgerungen sowie einem separaten Dokument, das die geänderten Verweise auf das überarbeitete Rahmenkonzept beinhaltet, herausgegeben.

Am 29. März 2018 hat das International Accounting Standards Board („IASB“ oder „das Board“) das überarbeitete Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung (kurz: „das überarbeitete Rahmenkonzept“) veröffentlicht. Die überarbeitete Fassung beinhaltet umfassende Änderungen des früheren Rahmenkonzepts („Rahmenkonzept 2010“), das 1989 veröffentlicht und 2010 teilweise überarbeitet wurde.

Das Rahmenkonzept 2010 wurde vielfach wegen seiner mangelnden Klarheit kritisiert. Ferner wurde bemängelt, dass einige wichtige Konzepte nicht berücksichtigt würden und aktuelle Sichtweisen des IASB nicht zum Ausdruck kämen. Als Ergebnis der Agendakonsultation des IASB im Jahr 2011 wurde das Projekt zum Rahmenkonzept im September 2012 in den Arbeitsplan des IASB aufgenommen. Im Juli 2013 veröffentlichte das IASB ein Diskussionspapier, dem im Juni 2015 ein Exposure Draft folgte.

Ziel der Überarbeitung des Rahmenkonzepts war es, dem Board umfassendere und detailliert ausgearbeitete Konzepte an die Hand zu geben, die das IASB bei der Entwicklung von Standards und die Anwender beim Verständnis und bei der Interpretation der Standards unterstützen.



Das überarbeitete Rahmenkonzept enthält einige neue Konzepte, aktualisierte Definitionen und Ansatzkriterien für Vermögenswerte und Schulden sowie Klarstellungen zu einigen wichtigen Konzepten. Das Rahmenkonzept enthält die folgenden acht Kapitel:

Kapitel 1:	Zielsetzung der Finanzberichterstattung
Kapitel 2:	Qualitative Eigenschaften entscheidungsnützlicher Finanzinformationen
Kapitel 3:	Abschlüsse und Berichtseinheit
Kapitel 4:	Die Elemente des Abschlusses
Kapitel 5:	Ansatz und Ausbuchung
Kapitel 6:	Bewertung
Kapitel 7:	Darstellung und Angaben
Kapitel 8:	Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte

In den meisten Fällen werden die Verweise in den Standards aktualisiert und in Verweise auf das überarbeitete Rahmenkonzept geändert. Ausnahmen gelten jedoch für Abschlussersteller, die IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* anwenden, und für solche, die Rechnungslegungsmethoden für regulatorische Abgrenzungsposten unter Anwendung von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* entwickeln. Auf diese Ausnahmen wird in der Darstellung zu Kapitel 4 näher eingegangen.

Status und Zweck des Rahmenkonzepts

Bei dem Rahmenkonzept handelt es sich nicht um einen Standard, und keines der darin enthaltenen Konzepte geht den in den Standards enthaltenen Konzepten oder Vorschriften im Rang vor. Das Rahmenkonzept dient insbesondere der Unterstützung des Boards bei der Entwicklung von Standards, der Abschlussersteller bei der Entwicklung einheitlicher Rechnungslegungsmethoden, wenn die bilanzielle Behandlung eines Geschäftsvorfalles nicht durch einen Standard geregelt ist, und aller Parteien beim Verständnis und bei der Interpretation der Standards.

Unsere Sichtweise

Wir begrüßen die Überarbeitung des Rahmenkonzepts durch das Board. Das Konzept der entscheidungsnützlichen Informationen (Relevanz und wirklichkeitstreuere Darstellung) wird in allen Kapiteln einheitlich zugrunde gelegt und dürfte dazu beitragen, dass Finanzinformationen künftig für die verschiedenen Stakeholder von größerem Nutzen sind.

Zusammenfassung der einzelnen Konzepte

01

Kapitel 1

Zielsetzung der Finanzberichterstattung

Dieses Kapitel enthält Ausführungen zur Zielsetzung der allgemeinen Finanzberichterstattung (*general purpose financial reporting*), zu den Informationen, die zur Erreichung dieser Zielsetzung benötigt werden, und zu den Adressaten der Finanzberichte. Es wurde bereits mit dem Rahmenkonzept 2010 veröffentlicht. Die darin enthaltenen Konzepte wurden mit einigen Ergänzungen und Präzisierungen, die im Folgenden näher dargelegt werden, in das überarbeitete Rahmenkonzept übernommen.

Das Board hat das Thema *stewardship* (Rechenschaft) erneut aufgenommen und klargestellt, welcher Informationsbedarf sich hieraus ergibt.

Der Begriff *stewardship* war zunächst aus dem Rahmenkonzept 2010 gestrichen worden. Abschlussadressaten hatten dies kritisiert, da dadurch die Notwendigkeit, die Rechenschaft des Managements für das Unternehmensvermögen zu beurteilen, unzureichend berücksichtigt worden sei. Die Überarbeitung des Rahmenkonzepts im Jahr 2018 nahm das Board daher zum Anlass, das Konzept der *stewardship* wieder aufzunehmen und seine Bedeutung zu präzisieren. Das Board erklärt, welche Informationen notwendig sind, um die Rechenschaft des Managements für das Unternehmensvermögen zu beurteilen, und weist darauf hin, dass sich diese von den Informationen, die Abschlussadressaten für die Beurteilung der Entwicklung der künftigen Netto-Cashflows des Unternehmens benötigen, unterscheiden. Beide Arten von Informationen sind wichtig, um Entscheidungen über die Bereitstellung von Ressourcen an das Unternehmen treffen zu können, und erfüllen damit das Ziel der Finanzberichterstattung.



Zusammenfassung der einzelnen Konzepte

02

Kapitel 2

Qualitative Eigenschaften entscheidungsnützlicher Finanzinformationen

In diesem Kapitel wird erläutert, dass Finanzinformationen dann entscheidungsnützlich sind, wenn sie relevant sind und die Substanz von Finanzinformationen wirklichkeitsgetreu darstellen. Dieses Kapitel war ebenfalls bereits im Rahmenkonzept 2010 enthalten und wurde im Zuge der Überarbeitung nicht wesentlich geändert.

Das Board nahm jedoch einige Präzisierungen von Formulierungen vor, führte erneut das Konzept der Vorsicht ein und definierte das Konzept der Bewertungsunsicherheit bei der Einschätzung der Entscheidungsnützlichkeits von Finanzinformationen.

Entscheidungsnützliche Informationen müssen relevant sein und die Substanz von Finanzinformationen wirklichkeitsgetreu darstellen.

Vorsicht

Die Auswertung der vom Board eingeholten Stellungnahmen zeigte, dass Abschlussadressaten den Begriff „Vorsicht“ (*prudence*) auf verschiedene Weise auslegen und dessen Streichung aus dem Rahmenkonzept 2010 zu weiterer Verwirrung geführt hatte. Das Board ist der Auffassung, dass das Vorsichtsprinzip zur Neutralität der Abschlussinformationen beitragen kann. Es beschreibt Vorsicht daher als „die Umsicht bei der Ausübung von Ermessen unter unsicheren Umständen“.

Bewertungsunsicherheit

Im überarbeiteten Rahmenkonzept bestätigt das Board, dass die Bewertungsunsicherheit (*measurement uncertainty*) ein Faktor ist, der sich auf die wirklichkeitsgetreue Darstellung auswirken kann. So können relevante Informationen mitunter ein hohes Maß an Bewertungsunsicherheit aufweisen, was ihre Entscheidungsnützlichkeits beeinträchtigen kann. In diesen Fällen sind Informationen mit etwas geringerer Relevanz und weniger Bewertungsunsicherheit zu bevorzugen.



Substance over Form

Im Rahmenkonzept 2010 wurde zudem der Grundsatz der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Gehalts vor der rechtlichen Form (*substance over form*) nicht als separate Komponente der wirklichkeitsgetreuen Darstellung hervorgehoben, was einige Anwender zu der Schlussfolgerung veranlasste, dass dieser Grundsatz keine Gültigkeit mehr habe. Da dies jedoch nicht in der Absicht des Boards lag, wurde in das überarbeitete Rahmenkonzept erneut ein expliziter Hinweis auf die Notwendigkeit aufgenommen, „die Substanz des zugrunde liegenden Vorgangs wirklichkeitsgetreu abzubilden“.

Unsere Sichtweise

Das Board stellt fest, dass einige interessierte Parteien den Begriff „Vorsicht“ als Umsicht bei der Ausübung von Ermessen unter unsicheren Umständen auslegen, während andere darunter die Notwendigkeit systematischer Asymmetrie verstehen. Das Board ist der Auffassung, dass das Prinzip der Vorsicht im Sinne der Neutralität von Informationen das Ziel der wirklichkeitsgetreuen Darstellung von Finanzinformationen unterstützt.

03

Kapitel 3

Abschlüsse und Berichtseinheit

Während Kapitel 1 des überarbeiteten Rahmenkonzepts Ausführungen zur Zielsetzung der allgemeinen Finanzberichterstattung enthält und Kapitel 2 die qualitativen Eigenschaften entscheidungsnützlicher Finanzinformationen beschreibt, befassen sich die Kapitel 3-8 ausschließlich mit den in Abschlüssen enthaltenen Informationen und nicht mit anderen Formen der Finanzberichterstattung (z. B. dem Lagebericht).

Kapitel 3 ist ein neues Kapitel des überarbeiteten Rahmenkonzepts, das den Umfang und die Zielsetzung von Abschlüssen beschreibt. Darin wird ausgeführt, dass Abschlüsse eine bestimmte Form von Finanzberichten sind, die Informationen über die Vermögenswerte, die Schulden, das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen der Berichtseinheit bereitstellen. Das überarbeitete Rahmenkonzept nennt ausdrücklich Konzernabschlüsse, nicht-konsolidierte Abschlüsse und zusammengefasste Abschlüsse (*combined financial statements*) als Formen von Abschlüssen.

Eine Berichtseinheit ist ein Unternehmen, das freiwillig oder verpflichtend einen Abschluss aufstellt und bei dem es sich nicht zwangsläufig um ein einzelnes Unternehmen handelt.

Kapitel 3 enthält außerdem eine Beschreibung der Berichtseinheit. Das Rahmenkonzept 2010 enthielt keine Ausführungen zur Berichtseinheit oder zu ihrer Abgrenzung. Bei der Entwicklung von Konzepten für das überarbeitete Rahmenkonzept berücksichtigte das Board sowohl Stellungnahmen zum Exposure Draft 2010 *Conceptual Framework for Financial Reporting. The Reporting Entity* als auch Stellungnahmen zum Exposure Draft 2015 *Conceptual Framework*. Das Board bestätigte, dass es nicht befugt ist, darüber zu entscheiden, wer einen Abschluss erstellen muss oder sollte.

Es gibt jedoch allgemeine Leitlinien an die Hand, wonach eine Berichtseinheit

- ▶ ein Unternehmen ist, das freiwillig oder verpflichtend einen Abschluss aufstellt;
- ▶ nicht zwangsläufig ein einzelnes Unternehmen ist, sondern beispielsweise ein Teil eines Unternehmens sein kann. Mitunter kann es schwierig sein, die Grenzen einer Berichtseinheit zu definieren, wenn diese keine typische Rechtsform aufweist. Das Board empfiehlt in einem solchen Fall, die Grenzen anhand des Informationsbedürfnisses der Adressaten im Hinblick auf die Berichtseinheit festzulegen, basierend auf der Annahme, dass Abschlussadressaten relevante und wirklichkeitsgetreue Informationen benötigen (Kapitel 2).



Zusammenfassung der einzelnen Konzepte

04

Kapitel 4

Die Elemente des Abschlusses

In diesem Kapitel werden die fünf Elemente des Abschlusses definiert: Vermögenswerte (*assets*), Schulden (*liabilities*), Eigenkapital (*equity*) sowie Erträge (*income*) und Aufwendungen (*expenses*). Die wichtigsten Änderungen betreffen die Definitionen von „Vermögenswert“ und „Schuld“, die nachfolgend behandelt werden.

Die Definitionen von „Vermögenswert“ und „Schuld“ wurden überarbeitet.

Definition von „Vermögenswert“:

Bisherige Definition

Ein Vermögenswert ist eine Ressource, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.

Neue Definition

Ein Vermögenswert ist eine gegenwärtige wirtschaftliche Ressource, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht. Eine wirtschaftliche Ressource ist ein Recht, aus dem ein wirtschaftlicher Nutzen generiert werden könnte.

Die neue Definition präzisiert, dass ein Vermögenswert eine wirtschaftliche Ressource ist und dass nicht länger „erwartet“ werden muss, dass der potenzielle wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließt. Der wirtschaftliche Nutzen muss weder sicher noch wahrscheinlich sein; ist dies jedoch der Fall, kann das Auswirkungen auf den Ansatz und die Bewertung des Vermögenswerts haben.

Definition von „Schuld“:

Bisherige Definition

Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.

Neue Definition

Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens zur Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit. Eine Verpflichtung ist eine Handlungspflicht, die das Unternehmen praktisch nicht umgehen kann.

Der Unterschied besteht im Wesentlichen in der Klarstellung durch die neue Definition, dass eine Schuld die Verpflichtung zur Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource und nicht der letztendliche Abfluss eines wirtschaftlichen Nutzens ist. Wie bei der geänderten Definition von „Vermögenswert“ muss der Abfluss außerdem nicht mehr „erwartet“ werden. Bei der Definition einer Verpflichtung führte das Board außerdem das Kriterium „*no practical ability to avoid*“ ein. Die Auswahl der Faktoren, anhand derer dieses Kriterium zu beurteilen ist, hängt von der Art der Pflicht oder Verantwortung des Unternehmens ab und erfordert Ermessensentscheidungen. In Kapitel 4 wird erläutert, wie das Konzept unter unterschiedlichen Bedingungen anzuwenden ist.

Wie bereits in dieser Publikation erwähnt, hat das Board entschieden, dass Abschlussersteller bei der Anwendung von IFRS 3 und bei der Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden für regulatorische Abgrenzungsposten unter Anwendung von IAS 8 weiterhin auf die Definitionen von „Vermögenswert“ und „Schuld“ (und die zugrunde liegenden Konzepte) aus dem Rahmenkonzept 2010 zurückgreifen müssen. Die im überarbeiteten Rahmenkonzept enthaltenen neuen Definitionen dürfen nicht angewendet werden.

Es gibt zwei Ausnahmen von der Pflicht zur Anwendung der überarbeiteten Definitionen von „Vermögenswert“ und „Schuld“.



In IFRS 3 wird für die Frage, welche Vermögenswerte und Schulden im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses anzusetzen sind, auf die Definition von „Vermögenswert“ und „Schuld“ im Rahmenkonzept 2010 Bezug genommen. Das Board hat geprüft, ob diese Verweise durch Verweise auf die überarbeiteten Definitionen im überarbeiteten Rahmenkonzept ersetzt werden sollten. Dabei gelangte das Board jedoch zu dem Schluss, dass die Anwendung der überarbeiteten Definitionen in einigen Fällen zu Änderungen bei den im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses ansatzpflichtigen Vermögenswerten und Schulden führen würde. Die von anderen Standards vorgeschriebene Bilanzierung nach einem Unternehmenserwerb könnte zur sofortigen Ausbuchung solcher Vermögenswerte oder Schulden führen, sodass aus der Folgebewertung resultierende Gewinne oder Verluste (sog. *day 2 gains/losses*) entstünden, die keine wirtschaftlichen Gewinne oder Verluste darstellten. Das Board wird sich daher künftig damit befassen, wie IFRS 3 vor dem Hintergrund der überarbeiteten Definitionen aktualisiert werden kann, ohne dass diese unbeabsichtigten Folgen eintreten.

Das Board hat beschlossen, auch für solche Unternehmen eine Ausnahmeregelung einzuführen, die Rechnungslegungsmethoden für regulatorische Abgrenzungsposten entwickeln, da diese zweimal angepasst werden müssten: zunächst an das überarbeitete Rahmenkonzept und später an einen künftig überarbeiteten Standard zu preisregulierten Aktivitäten.

Kapitel 4 wurde außerdem in den folgenden Bereichen geändert:

Erträge und Aufwendungen

Die Definitionen wurden angepasst, um sie in Einklang mit den geänderten Definitionen von „Vermögenswert“ und „Schuld“ zu bringen.

Eigenkapital

„Eigenkapital“ wird nach wie vor als Residualanspruch an den Vermögenswerten eines Unternehmens nach Abzug aller Schulden definiert. Die Abgrenzung von Schulden und Eigenkapital wird das IASB in seinem Forschungsprojekt zu Finanzinstrumenten mit Eigenkapitalmerkmalen (*financial instruments with characteristics of equity*) weiter erörtern. Im Rahmen dieses Forschungsprojekts hat das IASB am 28. Juni 2018 ein Diskussionspapier veröffentlicht, welches die Prinzipien darstellt, anhand derer ein Finanzinstrument entweder als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapitalinstrument klassifiziert werden sollte.

Bilanzierungseinheit

Entscheidungen über die Auswahl einer Bilanzierungseinheit für den Ansatz und die Bewertung eines Elements des Abschlusses müssen auf der Ebene der Standards getroffen werden. Das Kapitel enthält jedoch Ausführungen zu den Faktoren, die bei der Bestimmung der zu verwendenden Bilanzierungseinheit zu berücksichtigen sind.

Noch zu erfüllende Verträge (executory contracts)

Für diese Art von Verträgen wurden überarbeitete und umfassendere Anwendungshilfen bereitgestellt.

Zusammenfassung der einzelnen Konzepte

05

Kapitel 5

Ansatz und Ausbuchung

Dieses Kapitel enthält Ausführungen zu Kriterien für den Ansatz von Vermögenswerten und Schulden in Abschlüssen sowie Leitlinien zu ihrer Entfernung bzw. Ausbuchung aus der Bilanz. Die Ansatzkriterien stellen eine Überarbeitung der im Rahmenkonzept 2010 enthaltenen Kriterien dar. Die Leitlinien zur Ausbuchung sind hingegen neu. Das Rahmenkonzept 2010 enthielt weder eine Definition der Ausbuchung noch eine Beschreibung, wann diese zu erfolgen hat.

Die im überarbeiteten Rahmenkonzept enthaltenen Ausbuchungskriterien sind neu.

Unter *Ansatz* versteht man den „Prozess der Erfassung von Sachverhalten, die der Definition von Vermögenswert, Schuld, Eigenkapital, Erträgen oder Aufwendungen entsprechen, in der Bilanz oder der (den) Darstellung(en) des finanziellen Erfolgs“.

Gemäß dem überarbeiteten Rahmenkonzept ist ein Ansatz nur dann sachgerecht, wenn er zu relevanten Informationen über das erfasste Element führt und dieses Element wirklichkeitsgetreu

dargestellt wird. Im Rahmenkonzept 2010 war hingegen festgelegt, dass ein Unternehmen einen Sachverhalt anzusetzen hat, wenn es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ein wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird und dem Sachverhalt Anschaffungsbeziehungsweise Herstellungskosten oder andere Werte beigegeben werden, die verlässlich ermittelt werden können. Ziel des Boards war es, einen expliziten Bezug zu den qualitativen Eigenschaften entscheidungsnützlicher Informationen herzustellen, um die Kohärenz zwischen den Konzepten im überarbeiteten Rahmenkonzept zu verbessern.

Ausbuchung ist die „vollständige oder teilweise Entfernung eines ausgewiesenen Vermögenswerts oder einer ausgewiesenen Schuld aus der Bilanz eines Unternehmens“. Die Ausbuchung tritt in der Regel in den folgenden Fällen ein:

- ▶ bei einem Vermögenswert, wenn das Unternehmen vollständig oder teilweise die Verfügungsmacht (*control*) über den ausgewiesenen Vermögenswert verliert
- ▶ bei einer Schuld, wenn das Unternehmen keine gegenwärtige Verpflichtung mehr für die gesamte ausgewiesene Schuld oder einen Teil davon hat

Ziel der Ausbuchung sollte es sein, alle Vermögenswerte und Schulden, die nach der Transaktion, die zu der Ausbuchung geführt hat, gegebenenfalls verblieben sind, sowie jede sich aus der Transaktion ergebende Änderung der Vermögenswerte und Schulden wirklichkeitsgetreu darzustellen.

Unsere Sichtweise

Die Leitlinien zur Ausbuchung spiegeln die Auffassung des Boards wider, dass sowohl der Kontrollansatz (*control approach*) als auch der Chancen-Risiken-Ansatz (*risk-and-rewards approach*) für die Ausbuchung Gültigkeit haben. Deshalb hat sich das Board auf keinen dieser Ansätze festgelegt, sondern sich für einen Ansatz entschieden, der verlangt, dass die Veränderung der Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens aufgrund der Transaktion oder des Ereignisses, die bzw. das zu der Ausbuchung geführt hat, und etwaige verbliebene Vermögenswerte und Schulden wirklichkeitsgetreu dargestellt werden.



06

Kapitel 6

Bewertung

Dieses Kapitel beschreibt verschiedene Bewertungsgrundlagen, die Informationen, die diese vermitteln, und die Faktoren, die bei der Auswahl einer Bewertungsgrundlage zu berücksichtigen sind. Das Rahmenkonzept 2010 enthielt wenige Leitlinien zur Bewertung.

Die Berücksichtigung unterschiedlicher Faktoren dürfte zu verschiedenen Bewertungsmaßstäben für unterschiedliche Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen führen.

Im Zuge der Entwicklung des überarbeiteten Rahmenkonzepts prüfte das Board, ob eine einzige Bewertungsgrundlage vorgeschrieben werden sollte. Letztendlich gelangte es jedoch zu dem Schluss, dass bei unterschiedlichen Gegebenheiten unterschiedliche Bewertungsgrundlagen Abschlussadressaten entscheidungsnützliche Informationen bieten können. Zwei Kategorien von Bewertungsmaßstäben wurden identifiziert:

- ▶ Bewertung zu historischen Anschaffungskosten (*historical cost*)
- ▶ Bewertung zum Gegenwartswert (*current value*)

Die *Bewertung zu historischen Anschaffungskosten* bietet Informationen über Elemente des Abschlusses, die sich aus dem historischen Preis der Transaktion oder des Ereignisses, die bzw. das zu dem zu bewertenden Posten geführt hat, ableiten. Bei einem Vermögenswert wären dies die Kosten, die für den Erwerb/die Herstellung des Vermögenswerts angefallen sind. Bei einer Schuld wäre dies der Wert der Gegenleistung, die das Unternehmen dafür erhält, dass es die Schuld eingeht/übernimmt. Die historischen Kosten eines Vermögenswerts oder einer Schuld werden im Laufe der Zeit aktualisiert, um beispielsweise einen etwaigen Verbrauch des Vermögenswerts oder eine Erfüllung der Schuld oder die Auswirkung von Ereignissen abzubilden, die dazu führen, dass sich der Wert des Vermögenswerts vermindert oder die Schuld belastend wird.



Durch die *Bewertung zum Gegenwartswert* werden Finanzinformationen über Elemente des Abschlusses unter Verwendung von Informationen, die aktualisiert wurden, um die Bedingungen zum Bewertungsstichtag abzubilden, bereitgestellt. Als Bewertungsgrundlage können der beizulegende Zeitwert (*fair value*), der Nutzungswert (*value in use*), der Erfüllungsbetrag (*fulfilment value*) oder die gegenwärtigen Kosten (*current cost*) herangezogen werden. Die Beschreibung des beizulegenden Zeitwerts im überarbeiteten Rahmenkonzept entspricht der Definition in IFRS 13 *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts*. Die Beschreibungen des Nutzungswerts und des Erfüllungsbetrags wurden aus IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* übernommen.

Auswahl einer Bewertungsgrundlage

Wie in den vorherigen Kapiteln erläutert, entsprechen die Faktoren, die bei der Auswahl einer Bewertungsgrundlage zu berücksichtigen sind, den qualitativen Eigenschaften entscheidungsnützlicher Informationen (Relevanz und wirklichkeitsgetreue Darstellung):

- ▶ Die *Relevanz der Informationen*, die durch eine Bewertungsgrundlage vermittelt werden, wird von den Eigenschaften des Vermögenswerts oder der Schuld und dem Beitrag zu künftigen Cashflows beeinflusst.
- ▶ Die *wirklichkeitsgetreue Darstellung* der Informationen, die durch eine Bewertungsgrundlage vermittelt werden, wird von Bewertungsinkongruenzen und -unsicherheiten beeinflusst.

Bei der Auswahl des Bewertungsmaßstabs ist auch die Art der Informationen zu berücksichtigen, d. h. ob sie in der Bilanz und/oder in der (den) Darstellung(en) des finanziellen Erfolgs abgebildet werden. Die Auswahl der Bewertungsgrundlage ist letztendlich auch eine Kostenfrage. Das Board bestätigt, dass die Berücksichtigung all dieser Faktoren zu verschiedenen Bewertungsmaßstäben für unterschiedliche Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen führen dürfte.

Zusammenfassung der einzelnen Konzepte

07

Kapitel 7

Darstellung und Angaben

Grundsätzlich sind alle Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Das Thema „Darstellung und Angaben“ wurde im Rahmenkonzept 2010 nicht behandelt. Die vom Board eingeholten Stellungnahmen zeigten, dass Informationen relevant sind und zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Finanzlage des Unternehmens beitragen, wenn sie in Abschlüssen effektiv kommuniziert werden. Das überarbeitete Rahmenkonzept führt deshalb die folgenden Konzepte und Leitlinien ein:

- ▶ Konzepte, die beschreiben, wie Informationen in Abschlüssen darzustellen und offenzulegen sind
- ▶ Leitlinien zur Klassifizierung von Erträgen und Aufwendungen, die das Board bei der Entscheidung unterstützen, ob Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im sonstigen Ergebnis zu erfassen sind
- ▶ Leitlinien, auf die das Board bei der Frage zurückgreifen kann, ob und wann Erträge und Aufwendungen, die im sonstigen Ergebnis erfasst wurden, in die Gewinn- und Verlustrechnung umzugliedern sind

Dieses Kapitel führt den Begriff „Darstellung(en) des finanziellen Erfolgs“ (*statement(s) of financial performance*) ein, der die Gewinn- und Verlustrechnung und die Darstellung des sonstigen Ergebnisses umfasst.

Die *Gewinn- und Verlustrechnung* ist die Hauptinformationsquelle über die Ertragslage eines Unternehmens. Grundsätzlich sind alle Erträge und Aufwendungen innerhalb der jeweils angemessenen Kategorie in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

In Ausnahmefällen kann das Board beschließen, dass bestimmte Erträge oder Aufwendungen (z. B. solche, die aus einer Änderung des Gegenwartswerts eines Vermögenswerts oder einer Schuld resultieren) nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung, sondern im *sonstigen Ergebnis* zu erfassen sind.

Umgekehrt sind Erträge und Aufwendungen in einer künftigen Berichtsperiode grundsätzlich vom sonstigen Ergebnis in die Gewinn- und Verlustrechnung *umzugliedern*, wenn dies zu relevanten oder wirklichkeitsgetreueren Informationen in der Gewinn- und Verlustrechnung führt. Führt die Umgliederung nicht zu solchen Informationen, kann das Board beschließen, dass im sonstigen Ergebnis enthaltene Erträge und Aufwendungen zu einem späteren Zeitpunkt nicht umzugliedern sind.

Unsere Sichtweise

Das überarbeitete Rahmenkonzept enthält keine spezifischen Leitlinien zu der Frage, wie das Board entscheiden wird, ob Sachverhalte im sonstigen Ergebnis zu erfassen sind oder ob von ihrer späteren Umgliederung in die Gewinn- und Verlustrechnung abzusehen ist. Das Board geht davon aus, dass es diese Entscheidungen im Zuge der Entwicklung einzelner Standards treffen und begründen wird.



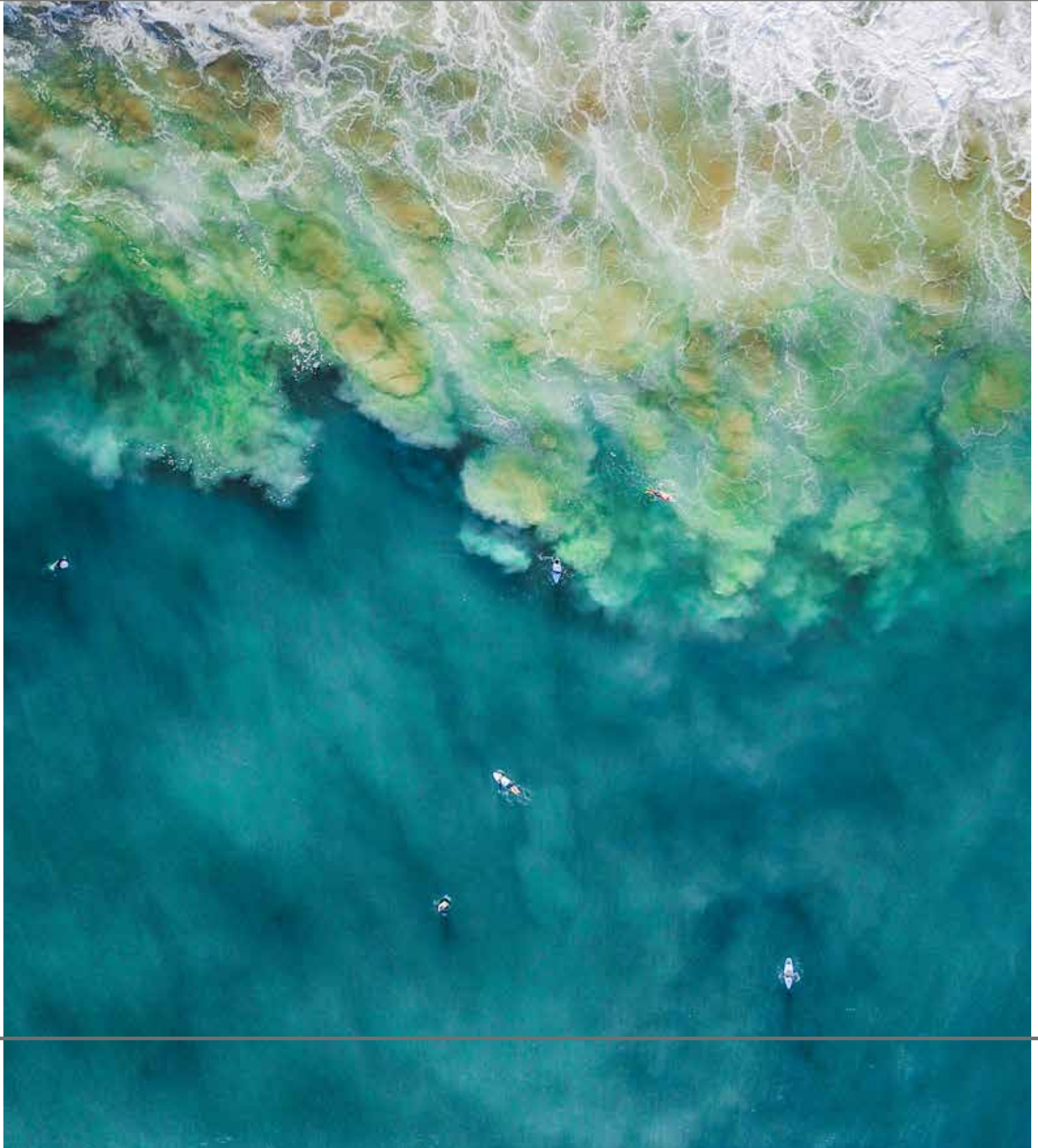
08

Kapitel 8

Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte

Der Inhalt dieses Kapitels wurde unverändert aus dem Rahmenkonzept 2010 übernommen. Von einer Überarbeitung dieser Konzepte hat das Board abgesehen, da dies die Fertigstellung des Rahmenkonzepts möglicherweise verzögert hätte. Da die Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte jedoch für die Finanzberichterstattung wichtig sind, hat das Board beschlossen, sie in das überarbeitete Rahmenkonzept zu übernehmen. Bei Bedarf wird es sich zu einem späteren Zeitpunkt erneut mit diesem Thema befassen.





Ansprechpartner

Deutschland, Österreich, Schweiz und Luxemburg

Deutschland

Nord/Ost

Olaf Boelsems

Telefon +49 40 36132 17715
olaf.boelsems@de.ey.com

Prof. Dr. Sven Hayn

Telefon +49 40 36132 12277
sven.hayn@de.ey.com

Dr. Robert Link

Telefon +49 30 25471 19604
robert.link@de.ey.com

Stefania Mandler

Telefon +49 341 2526 23583
stefania.mandler@de.ey.com

Christoph Piesbergen

Telefon +49 40 36132 12343
christoph.piesbergen@de.ey.com

Arne Weber

Telefon +49 40 36132 12353
arne.e.weber@de.ey.com

West

Andreas Muzzu

Telefon +49 231 55011 22126
andreas.muzzu@de.ey.com

Stefan Pfeiffer

Telefon +49 201 2421 21849
stefan.pfeiffer@de.ey.com

Südwest

Dr. Stefan Bischof

Telefon +49 711 9881 15417
stefan.bischof@de.ey.com

Ulf Blaum

Telefon +49 711 98811 9294
ulf.blaum@de.ey.com

Helge-Thomas Grathwol

Telefon +49 621 4208 10132
helge-thomas.grathwol@de.ey.com

Prof. Dr. Steffen Kuhn

Telefon +49 711 9881 14063
steffen.kuhn@de.ey.com

Mitte

Jörg Bösser

Telefon +49 6196 996 26944
joerg.boesser@de.ey.com

Ralf Geisler

Telefon +49 6196 996 27304
ralf.geisler@de.ey.com

Andreas Grote

Telefon +49 6196 996 26123
andreas.grote@de.ey.com

Gerd Winterling

Telefon +49 6196 996 24271
gerd.winterling@de.ey.com

Bayern

Dr. Christine Burger-Disselkamp

Telefon +49 89 14331 13737
christine.burger-disselkamp@de.ey.com

Christiane Hold

Telefon +49 89 14331 12368
christiane.hold@de.ey.com

Financial Services Organisation

Martina Dombek

Telefon +49 6196 996 26446
martina.dombek@de.ey.com

Christoph Hultsch

Telefon + 49 6196 996 26833
christoph.hultsch@de.ey.com

Österreich

Stefan Uher

Telefon +43 732 790 790
stefan.uher@at.ey.com

Schweiz

Christoph Michel

Telefon +41 58 286 7735
christoph.michel@ch.ey.com

Roger Müller

Telefon +41 58 286 3396
roger.mueller@ch.ey.com

Luxemburg

Dr. Christoph Haas

Telefon +352 42 124 8305
christoph.haas@lu.ey.com

Petra Karpen

Telefon +352 42 124 8112
petra.karpen@lu.ey.com

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2018 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

GSA Agency
SRE 1806-084
ED None

This publication contains information in summary form and is therefore intended for general guidance only. Although prepared with utmost care this publication is not intended to be a substitute for detailed research or the exercise of professional judgment. Therefore no liability for correctness, completeness and/or currentness will be assumed. It is solely the responsibility of the readers to decide whether and in what form the information made available is relevant for their purposes. Neither Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nor any other member of the global EY organization can accept any responsibility. On any specific matter, reference should be made to the appropriate advisor.

www.ey.com