



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

Das Diskussionspapier DP/2013/1 zur Überarbeitung
des IFRS-Rahmenkonzepts –
Stellungnahmen zu den Abschnitten 1 bis 4

verfasst von / submitted by

Patrick Andreas Denk, BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2016

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Dr. Otto Altenburger

Ich erkläre hiermit an Eides statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe.

Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch nicht veröffentlicht.

Zum Zwecke besserer Lesbarkeit wird auf eine gendergerechte Schreibweise verzichtet. Die weibliche Form ist jedoch selbstverständlich inkludiert.

Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis.....	VI
Abbildungsverzeichnis.....	VII
Tabellenverzeichnis.....	IX
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Ziel und Aufbau der Arbeit.....	2
1.3 Das Diskussionspapier DP/2013/1 zur Überarbeitung des IFRS-Rahmenkonzepts	3
1.4 Stellungnahmen.....	5
2 Zweck und Status des überarbeiteten Rahmenkonzepts (Frage 1)	11
3 Elemente des Abschlusses: Definition von Vermögenswerten und Schulden (Frage 2)	28
4 Elemente des Abschlusses: Die Rolle von Unsicherheit (Frage 3)	42
5 Elemente des Abschlusses: Sonstige Elemente (Frage 4)	57
6 Zusätzliche Leitlinien zur Anwendung der neuen Definition von Schulden auf faktische Verpflichtungen (Frage 5)	71
7 Zusätzliche Leitlinien zur Definition von gegenwärtigen Verpflichtungen (Frage 6).....	84
8 Sonstige Leitlinien zu den Definitionen von Vermögenswerten und Schulden (Frage 7)	98
9 Ansatz von Vermögenswerten und Schulden (Frage 8).....	112
10 Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden (Frage 9).....	126
11 Fazit	139
Literaturverzeichnis	142
Verzeichnis der Stellungnahmen.....	143
Anhang A: Zusammenfassung	149
Anhang B: Abstract (English)	150
Anhang C: Lebenslauf	151

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	VI
Abbildungsverzeichnis	VII
Tabellenverzeichnis	IX
1 Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Ziel und Aufbau der Arbeit	2
1.3 Das Diskussionspapier DP/2013/1 zur Überarbeitung des IFRS-Rahmenkonzepts	3
1.3.1 Einführung	3
1.3.2 Überblick über das Diskussionspapier	4
1.3.3 Ereignisse seit der Veröffentlichung des Diskussionspapiers	5
1.4 Stellungnahmen.....	5
1.4.1 Allgemeines	5
1.4.2 Analyse der geographischen Zugehörigkeit der Stellungnehmenden.....	8
1.4.3 Analyse der Interessengruppen.....	9
2 Zweck und Status des überarbeiteten Rahmenkonzepts (Frage 1).....	11
2.1 Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung	11
2.2 Abschlussersteller	12
2.2.1 Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter	12
2.2.2 Genossenschaften – Interessenvertreter	13
2.2.3 Energiesektor inkl. Interessenvertreter	14
2.2.4 Sonstige inkl. Interessenvertreter	15
2.3 Wirtschaftsprüfer	16
2.3.1 Big Four	16
2.3.2 Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften.....	17
2.3.3 Interessenvertreter, Organisationen und Verbände	18
2.4 Standardsetter	19
2.5 Wissenschaft	21
2.6 Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter	23
2.7 Aufsichts- und Regulierungsbehörden	24
2.8 Sonstige	25
2.9 Zusammenfassung der Stellungnahmen.....	25
3 Elemente des Abschlusses: Definition von Vermögenswerten und Schulden (Frage 2) ...	28
3.1 Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung	28
3.2 Abschlussersteller	29
3.2.1 Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter	29
3.2.2 Genossenschaften – Interessenvertreter	30
3.2.3 Energiesektor inkl. Interessenvertreter	30
3.2.4 Sonstige inkl. Interessenvertreter	31
3.3 Wirtschaftsprüfer	32
3.3.1 Big Four	32
3.3.2 Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften.....	33
3.3.3 Interessenvertreter, Organisationen und Verbände	34
3.4 Standardsetter	35
3.5 Wissenschaft	37
3.6 Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter	39
3.7 Aufsichts- und Regulierungsbehörden	39
3.8 Sonstige	40
3.9 Zusammenfassung der Stellungnahmen.....	40

4	Elemente des Abschlusses: Die Rolle von Unsicherheit (Frage 3)	42
4.1	Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung	42
4.2	Abschlussersteller	43
4.2.1	Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter	43
4.2.2	Genossenschaften – Interessenvertreter	45
4.2.3	Energiesektor inkl. Interessenvertreter	45
4.2.4	Sonstige inkl. Interessenvertreter	46
4.3	Wirtschaftsprüfer	47
4.3.1	Big Four	47
4.3.2	Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften	48
4.3.3	Interessenvertreter, Organisationen und Verbände	49
4.4	Standardsetter	51
4.5	Wissenschaft	52
4.6	Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter	53
4.7	Aufsichts- und Regulierungsbehörden	54
4.8	Sonstige	55
4.9	Zusammenfassung der Stellungnahmen	55
5	Elemente des Abschlusses: Sonstige Elemente (Frage 4)	57
5.1	Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung	57
5.2	Abschlussersteller	58
5.2.1	Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter	58
5.2.2	Genossenschaften – Interessenvertreter	59
5.2.3	Energiesektor inkl. Interessenvertreter	59
5.2.4	Sonstige inkl. Interessenvertreter	60
5.3	Wirtschaftsprüfer	62
5.3.1	Big Four	62
5.3.2	Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften	62
5.3.3	Interessenvertreter, Organisationen und Verbände	63
5.4	Standardsetter	64
5.5	Wissenschaft	66
5.6	Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter	67
5.7	Aufsichts- und Regulierungsbehörden	68
5.8	Sonstige	69
5.9	Zusammenfassung der Stellungnahmen	69
6	Zusätzliche Leitlinien zur Anwendung der neuen Definition von Schulden auf faktische Verpflichtungen (Frage 5)	71
6.1	Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung	71
6.2	Abschlussersteller	72
6.2.1	Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter	72
6.2.2	Genossenschaften – Interessenvertreter	73
6.2.3	Energiesektor inkl. Interessenvertreter	73
6.2.4	Sonstige inkl. Interessenvertreter	74
6.3	Wirtschaftsprüfer	75
6.3.1	Big Four	75
6.3.2	Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften	76
6.3.3	Interessenvertreter, Organisationen und Verbände	76
6.4	Standardsetter	78
6.5	Wissenschaft	79
6.6	Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter	80
6.7	Aufsichts- und Regulierungsbehörden	81
6.8	Sonstige	81
6.9	Zusammenfassung der Stellungnahmen	82

7	Zusätzliche Leitlinien zur Definition von gegenwärtigen Verpflichtungen (Frage 6)	84
7.1	Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung	84
7.2	Abschlusssteller	86
7.2.1	Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter	86
7.2.2	Genossenschaften – Interessenvertreter	87
7.2.3	Energiesektor inkl. Interessenvertreter	87
7.2.4	Sonstige inkl. Interessenvertreter	88
7.3	Wirtschaftsprüfer	89
7.3.1	Big Four	89
7.3.2	Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften	90
7.3.3	Interessenvertreter, Organisationen und Verbände	91
7.4	Standardsetter	92
7.5	Wissenschaft	94
7.6	Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter	95
7.7	Aufsichts- und Regulierungsbehörden	95
7.8	Sonstige	96
7.9	Zusammenfassung der Stellungnahmen	96
8	Sonstige Leitlinien zu den Definitionen von Vermögenswerten und Schulden (Frage 7) ..	98
8.1	Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung	98
8.2	Abschlusssteller	100
8.2.1	Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter	100
8.2.2	Genossenschaften – Interessenvertreter	101
8.2.3	Energiesektor inkl. Interessenvertreter	101
8.2.4	Sonstige inkl. Interessenvertreter	102
8.3	Wirtschaftsprüfer	103
8.3.1	Big Four	103
8.3.2	Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften	104
8.3.3	Interessenvertreter, Organisationen und Verbände	104
8.4	Standardsetter	106
8.5	Wissenschaft	108
8.6	Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter	109
8.7	Aufsichts- und Regulierungsbehörden	109
8.8	Sonstige	110
8.9	Zusammenfassung der Stellungnahmen	110
9	Ansatz von Vermögenswerten und Schulden (Frage 8)	112
9.1	Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung	112
9.2	Abschlusssteller	113
9.2.1	Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter	113
9.2.2	Genossenschaften – Interessenvertreter	113
9.2.3	Energiesektor inkl. Interessenvertreter	113
9.2.4	Sonstige inkl. Interessenvertreter	114
9.3	Wirtschaftsprüfer	116
9.3.1	Big Four	116
9.3.2	Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften	117
9.3.3	Interessenvertreter, Organisationen und Verbände	117
9.4	Standardsetter	119
9.5	Wissenschaft	121
9.6	Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter	122
9.7	Aufsichts- und Regulierungsbehörden	122
9.8	Sonstige	123
9.9	Zusammenfassung der Stellungnahmen	124

10	Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden (Frage 9)	126
10.1	Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung	126
10.2	Abschlussersteller	127
10.2.1	Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter	127
10.2.2	Genossenschaften – Interessenvertreter	129
10.2.3	Energiesektor inkl. Interessenvertreter	129
10.2.4	Sonstige inkl. Interessenvertreter	129
10.3	Wirtschaftsprüfer	130
10.3.1	Big Four	130
10.3.2	Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften	131
10.3.3	Interessenvertreter, Organisationen und Verbände	131
10.4	Standardsetter	132
10.5	Wissenschaft	134
10.6	Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter	135
10.7	Aufsichts- und Regulierungsbehörden	136
10.8	Sonstige	136
10.9	Zusammenfassung der Stellungnahmen	137
11	Fazit	139
	Literaturverzeichnis	142
	Verzeichnis der Stellungnahmen	143
	Anhang A: Zusammenfassung	149
	Anhang B: Abstract (English)	150
	Anhang C: Lebenslauf	151

Abkürzungsverzeichnis

AE-Energie	Abschlussersteller – Energiesektor inkl. Interessenvertreter
AE-FI	Abschlussersteller – Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter
AE-Gen	Abschlussersteller – Genossenschaften – Interessenvertreter
AE-Sonstige	Abschlussersteller – Sonstige
Anp.	Anpassung
Aufs/Reg	Aufsichts- und Regulierungsbehörden
Best. Def. ausr.	Bestehende Definitionen ausreichend
bzw.	beziehungsweise
DP	Diskussionspapier
eingeschr. Zust.	eingeschränkte Zustimmung
EKVR	Eigenkapitalveränderungsrechnung
F&E	Forschung und Entwicklung
FASB	Financial Accounting Standards Board
Gew.	Gewichtung
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
inkl.	inklusive
Inv/AN	Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter
IT	Informationstechnologie
k.A.	keine Angabe
lt.	laut
RK	Rahmenkonzept
Std.setter	Standardsetter
Teilw. Zust.	Teilweise Zustimmung
tlw. Zust./Abl.	Teilweise Zustimmung und/oder Ablehnung
u.a.	unter anderem
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
Vgl.	Vergleiche
WP-andere	Wirtschaftsprüfer – andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften
WP-Big4	Wirtschaftsprüfer – Big Four
WP-IntV	Wirtschaftsprüfer – Interessenvertreter, Organisationen, Verbände
z.B.	zum Beispiel
Zus. Elemente def.	Zusätzliche Elemente definieren

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Anteil der abgegebenen Kommentare je Frage	7
Abbildung 2: Geografische Verteilung der Stellungnahmen	8
Abbildung 3: Verteilung der Stellungnahmen auf Interessengruppen.....	10
Abbildung 4.....	12
Abbildung 5.....	12
Abbildung 6.....	13
Abbildung 7.....	14
Abbildung 8.....	14
Abbildung 9.....	15
Abbildung 10.....	16
Abbildung 11.....	16
Abbildung 12.....	17
Abbildung 13.....	17
Abbildung 14.....	17
Abbildung 15.....	18
Abbildung 16.....	19
Abbildung 17.....	20
Abbildung 18.....	20
Abbildung 19.....	21
Abbildung 20.....	22
Abbildung 21.....	23
Abbildung 22.....	23
Abbildung 23.....	24
Abbildung 24.....	24
Abbildung 25.....	25
Abbildung 26.....	25
Abbildung 27: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 1 Zweck des RK.....	25
Abbildung 28: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 1 Status des RK.....	26
Abbildung 29.....	29
Abbildung 30.....	30
Abbildung 31.....	31
Abbildung 32.....	32
Abbildung 33.....	32
Abbildung 34.....	33
Abbildung 35.....	34
Abbildung 36.....	36
Abbildung 37.....	38
Abbildung 38.....	39
Abbildung 39.....	39
Abbildung 40.....	40
Abbildung 41: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 2	41
Abbildung 42.....	43
Abbildung 43.....	45
Abbildung 44.....	45
Abbildung 45.....	46
Abbildung 46.....	47
Abbildung 47.....	48
Abbildung 48.....	50
Abbildung 49.....	51
Abbildung 50.....	53
Abbildung 51.....	54

Abbildung 52.....	54
Abbildung 53.....	55
Abbildung 54: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 3	55
Abbildung 55.....	58
Abbildung 56.....	59
Abbildung 57.....	60
Abbildung 58.....	62
Abbildung 59.....	62
Abbildung 60.....	63
Abbildung 61.....	64
Abbildung 62.....	66
Abbildung 63.....	67
Abbildung 64.....	68
Abbildung 65.....	69
Abbildung 66: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 4	69
Abbildung 67.....	72
Abbildung 68.....	73
Abbildung 69.....	74
Abbildung 70.....	75
Abbildung 71.....	76
Abbildung 72.....	77
Abbildung 73.....	78
Abbildung 74.....	79
Abbildung 75.....	80
Abbildung 76.....	81
Abbildung 77.....	81
Abbildung 78: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 5	82
Abbildung 79.....	86
Abbildung 80.....	87
Abbildung 81.....	87
Abbildung 82.....	88
Abbildung 83.....	89
Abbildung 84.....	90
Abbildung 85.....	91
Abbildung 86.....	92
Abbildung 87.....	94
Abbildung 88.....	95
Abbildung 89.....	95
Abbildung 90.....	96
Abbildung 91: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 6	97
Abbildung 92: Anteil eingereicherter Kommentare nach Themen und Interessengruppen – Frage 7 ...	110
Abbildung 93.....	113
Abbildung 94.....	113
Abbildung 95.....	115
Abbildung 96.....	116
Abbildung 97.....	117
Abbildung 98.....	118
Abbildung 99.....	119
Abbildung 100.....	121
Abbildung 101.....	122
Abbildung 102.....	122
Abbildung 103.....	123

Abbildung 104: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 8	124
Abbildung 105.....	127
Abbildung 106.....	129
Abbildung 107.....	129
Abbildung 108.....	130
Abbildung 109.....	131
Abbildung 110.....	132
Abbildung 111.....	133
Abbildung 112.....	134
Abbildung 113.....	135
Abbildung 114.....	136
Abbildung 115.....	136
Abbildung 116: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 9	137

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Abschnitte und Fragen des Diskussionspapiers DP/2013/1	4
Tabelle 2: Anzahl der Stellungnahmen	5
Tabelle 3: Anzahl der Stellungnahmen nach Regionen	8
Tabelle 4: Anzahl der Stellungnahmen nach Interessengruppen	9
Tabelle 5: Vorgeschlagene Definitionen für Vermögenswerte und Schulden.....	28
Tabelle 6: Drei mögliche Ansichten zu gegenwärtigen Verpflichtungen	85
Tabelle 7: Definition für Beherrschung einer wirtschaftlichen Ressource	98

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Das „Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen“ stellt das Grundkonzept der Rechnungslegung nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) dar. Es wurde bereits 1989 von der Vorgängerorganisation des heutigen International Accounting Standards Board (IASB) veröffentlicht und 2001 vom IASB unverändert übernommen.¹ Von 1989 bis 2004 wurden die IFRS laufend weiterentwickelt, das RK jedoch nicht überarbeitet. Dem IASB zufolge sind einige Themenbereiche nicht mehr aktuell und nicht mehr im Einklang mit seiner Denkweise. Andere wichtige Bereiche werden bisher gar nicht abgedeckt und einige Leitlinien, beispielsweise für die Definitionen von Vermögenswerten und Schulden, sind unklar und könnten verbessert werden.²

Ein, gemeinsam mit dem US-amerikanischen Standardsetter FASB verfolgtes, Projekt zur Erstellung eines neuen RK wurde im Jahr 2010 – nach Fertigstellung weniger Teilbereiche – vorzeitig eingestellt. Im Rahmen der Agendakonsultation 2011-12 wurde die Überarbeitung des IFRS-RK jedoch als prioritäres Projekt für die Agenda des IASB identifiziert. Aus diesem Grund wurde das Projekt vom IASB – mit den primären Zielen Aktualisierung, Verbesserung und Füllung von Lücken – wieder aufgenommen und soll bis Ende 2015 abgeschlossen werden.³

Um diesem Ziel näher zu kommen, wurde im Juli 2013 das Diskussionspapier DP/2013/1 „A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting“ vom IASB veröffentlicht. In neun Abschnitten werden verschiedene Themen wie Zweck und Status des RK, Elemente des Abschlusses, Ansatz, Ausbuchung, Bewertung, Darstellung und Angaben diskutiert und die vorläufigen Ansichten des IASB vorgestellt. Aus den Erörterungen wurden vom IASB 26 Fragen abgeleitet. Die interessierte Öffentlichkeit wurde eingeladen, Stellungnahmen zu diesen Fragen einzureichen. Diese Stellungnahmen geben Aufschluss über die Ansichten und Meinungen der Stellungnehmenden und ermöglichen es, Tendenzen – vor allem hinsichtlich Akzeptanz oder Ablehnung der Ansichten des IASB, aber auch hinsichtlich der Wichtigkeit bestimmter Themen – innerhalb von Interessengruppen aufzuzeigen.

¹ Vgl. *Pellens et al.*, S. 116. Die Vorgängerorganisation des IASB ist das International Accounting Standards Committee (IASC).

² Vgl. DP, S. 5. Auf das Diskussionspapier DP/2013/1 zur Überarbeitung des IFRS-RK wird in der Zitierung und im weiteren Verlauf der Arbeit mit der Abkürzung „DP“ verwiesen.

³ Vgl. DP 1.1-1.10. Abgesehen von der Zusammenfassung zu Beginn des DP, sind die Absätze nummeriert, weshalb die Zitierung unter Angabe des Absatzes, anstelle der Seitenzahl, erfolgt.

1.2 Ziel und Aufbau der Arbeit

In dieser Arbeit werden nur die Stellungnahmen zu den ersten vier Abschnitten des DP bearbeitet. Zu diesen Abschnitten enthält das DP neun Fragen. Somit werden in der vorliegenden Arbeit die Stellungnahmen zu den Themenbereichen Status und Zielsetzung des RK, Elemente des Abschlusses inkl. der neu vorgeschlagenen Definitionen von Vermögenswerten und Schulden, zusätzliche Leitlinien zur Unterstützung dieser Definitionen sowie Ansatz und Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden behandelt. Die Abschnitte 5, 7 und 8 bzw. 6 und 9 werden in zwei anderen Masterarbeiten von Christoph Gaszo und Julija Fadejeva behandelt. Eine Übersicht über alle Abschnitte und Fragen des DP findet sich in Abschnitt 1.3.2 dieser Arbeit.

Das Ziel der Arbeit ist die Analyse der Stellungnahmen zu den ersten neun Fragen des DP und die Darstellung der Meinungen innerhalb einzelner Interessengruppen wie z.B. Standardsetter, Wirtschaftsprüfer, Abschlussersteller und Abschlussnutzer. Dazu erfolgt eine quantitative Erfassung der Zustimmung bzw. Ablehnung der vorläufigen Ansichten des IASB, um die Tendenzen innerhalb der Interessengruppen aufzuzeigen. Zusätzlich werden die am häufigsten genannten und wesentlichsten Argumente nach Interessengruppen zusammengefasst, um Rückschlüsse auf die Gründe für die Zustimmung bzw. Ablehnung der Ansichten des IASB zu ermöglichen und einen Überblick über die Diskussion zu geben. Dabei werden auch etwaige Bedenken, Unklarheiten, Verbesserungsvorschläge, Anmerkungen und ähnliches berücksichtigt. Details zur Quantifizierung werden in Abschnitt 1.4.1 erwähnt. Auf die dargestellten Interessengruppen wird in Abschnitt 1.4.3 näher eingegangen.

Die Arbeit beginnt mit einem einleitenden Kapitel, in dem u.a. ein Kurzüberblick über die Entstehung und den Inhalt des DP gegeben wird. Nach der Abgrenzung der behandelten Themen, im Vergleich zu den Fragen des DP, werden die wesentlichsten Ereignisse seit der Veröffentlichung des DP zusammengefasst. Den Abschluss dieser Einleitung bildet ein Abschnitt zu den Stellungnahmen. Darin wird zuerst Allgemeines behandelt, wie die Art der Erfassung der Stellungnahmen sowie allgemeine Analysen dargestellt, in Form der Anzahl der Stellungnahmen und der Anteile der abgegebenen Kommentare je Frage. Anschließend wird die geografische Zugehörigkeit der Stellungnahmen analysiert und die definierten Interessengruppen beschrieben.

Der Hauptteil der Arbeit ist nach den Fragen des DP gegliedert. Die Abschnitte 2-10 in dieser Arbeit behandeln die Fragen 1-9 des DP. Zu jeder der neun Fragen werden wesentliche Erörterungen des DP und die vorläufigen Ansichten des IASB zusammengefasst und die konkrete Fragestellung beschrieben. Der Darstellung der Stellungnahmen nach Interessengruppen folgt eine Zusammenfassung, in der u.a. eine grafische Übersicht enthalten ist. Anhand dieser Grafiken können mögliche Tendenzen überblicksartig erfasst werden.

1.3 Das Diskussionspapier DP/2013/1 zur Überarbeitung des IFRS-Rahmenkonzepts

1.3.1 Einführung

Die Standardsetzung durch das IASB folgt einem formellen Standardsetzungsverfahren, in dem die interessierte Öffentlichkeit Möglichkeiten zur Abgabe von Stellungnahmen hat. Zuerst werden Projektvorschläge gesammelt und die Arbeitsagenda festgelegt. Anschließend werden Vorarbeiten geleistet, wie die Sammlung von Informationen und Planung des Projekts. Danach wird ein DP veröffentlicht, das meist verschiedene Lösungsansätze vorstellt. Die Stellungnahmen zu diesem DP werden ausgewertet, bei Bedarf werden weitere Konsultationen durchgeführt und anschließend wird ein Standardentwurf – genannt Exposure Draft – veröffentlicht. Diesen Exposure Draft kann die interessierte Öffentlichkeit erneut kommentieren, bevor – nach Auswertung der Stellungnahmen zum Exposure Draft – ein neuer oder überarbeiteter IFRS fertiggestellt wird.⁴

Wie bereits in Abschnitt 1.1 erwähnt, wurde ein, gemeinsam mit dem FASB verfolgtes, mehrphasiges Projekt zur Überarbeitung des IFRS und des US-GAAP-RK, nach sechs Jahren und zwei fertiggestellten Abschnitten, eingestellt. Die fertiggestellten Abschnitte behandeln die Zielsetzung der Rechnungslegung und die qualitativen Eigenschaften nützlicher Finanzinformationen.⁵ Im September 2010 wurde ein neues IFRS-RK veröffentlicht, in dem diese zwei Abschnitte die entsprechenden Absätze des ursprünglichen RK ersetzen. Die restlichen Abschnitte wurden unverändert übernommen.⁶

Die Überarbeitung der restlichen Teile des RK wurde in der Agendakonsultation 2011-12 als prioritäres Projekt für das IASB identifiziert, weshalb ein Projekt zur Überarbeitung dieser Teile des IFRS-RK vom IASB gestartet wurde. Das IASB will dabei auf dem RK von 2010 aufbauen, es aktualisieren, verbessern und Lücken füllen. Ein Schritt zur Fertigstellung dieses Projekts war die Veröffentlichung des DP zur Überarbeitung des IFRS-RK im Juli 2013. Bei der Erstellung des DP wurde auf bereits vorhandene, umfangreiche Diskussionen und Konsultationen zurückgegriffen. Die Frist zur Einreichung von Stellungnahmen endete am 14. Jänner 2014. Die letzte Stellungnahme wurde auf der Website der IFRS Foundation und des IASB im Juni 2014 erfasst.⁷

⁴ Vgl. *Pellens et al.*, S. 100-101; <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx>.

⁵ Vgl. *DP*, S. 15.

⁶ Dieses RK wurde noch nicht ins Deutsche übersetzt. Übersetzungen für Definitionen wurden daher grundsätzlich der deutschen Version des ursprünglichen RK entnommen und werden entsprechend zitiert. Nur wenn Verweise auf die zwei neuen Abschnitte erforderlich sind, werden – unter Verweis auf das neue RK – eigene Übersetzungen benutzt. Dieses RK wird in dieser Arbeit als „RK 2010“ angegeben. Allgemein sind Übersetzungen von Definitionen und Begriffen oft herausfordernd, da dabei Details verloren gehen können. Die Übersetzungen in dieser Arbeit orientieren sich an der Terminologie der deutschen Version des RK und anderen themenverwandten Standards.

⁷ Vgl. *DP*, S. 14-17. Die Stellungnahmen sind unter <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Comment-letters.aspx> abrufbar.

1.3.2 Überblick über das Diskussionspapier

Das DP gliedert sich in neun Abschnitte und 26 Fragen. Tabelle 1 zeigt überblicksartig die Abschnitte des DP sowie die dazugehörigen Fragen. Die Stellungnahmen zu den Fragen 1-9 – dargestellt im fett umrandeten Bereich in der Tabelle – werden in dieser Arbeit behandelt.

Abschnitt	Frage
1 Einleitung	1 Zweck und Status des überarbeiteten Rahmenkonzepts
2 Elemente des Abschlusses	2 Definitionen von Vermögenswerten und Schulden
	3 Die Rolle von Unsicherheit
	4 Sonstige Elemente
3 Zusätzliche Leitlinien zur Unterstützung der Definitionen von Vermögenswerten und Schulden	5 Faktische Verpflichtungen
	6 Gegenwärtige Verpflichtungen
	7 Sonstige Leitlinien
4 Ansatz und Ausbuchung	8 Ansatz von Vermögenswerten und Schulden
	9 Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden
5 Definition von Eigenkapital und Unterscheidung zwischen Schulden und Eigenkapitalinstrumenten	Definition, Bewertung und Darstellung von Eigenkapital und Unterscheidung zwischen Schulden und Eigenkapitalinstrumenten
6 Bewertung	11 Die Auswirkung der Zielsetzung der Rechnungslegung und der qualitativen Eigenschaften auf die Bewertung
	12 Folgebewertung von Vermögenswerten
	13 Folgebewertung von Schulden
	14 Bewertung von finanziellen Vermögenswerten und Schulden
	15 Sonstige Kommentare zur Bewertung
7 Darstellung und Angaben	16 Umfang und Inhalt der Leitlinien zu Darstellung und Angaben
	17 Wesentlichkeit
	18 Kommunikationsprinzipien
8 Darstellung der Ergebnisrechnung	19 Zwischensummen für Gewinn oder Verlust
	20 „Recycling“ aus dem sonstigen Ergebnis
	21 Sonstiges Ergebnis
9 Sonstige Themen	22 Abschnitt 1 und 3 des RK 2010
	23 Geschäftsmodell
	24 Bilanzierungsobjekt
	25 „Going concern“-Prämisse
	26 Kapitalerhaltung

Tabelle 1: Abschnitte und Fragen des Diskussionspapiers DP/2013/1⁸

Das DP soll das IASB bei der Entwicklung des Exposure Drafts unterstützen, weshalb es praktische Probleme fokussiert und nicht alle Themen behandelt, die das IASB in einem entsprechenden Exposure Draft inkludieren würde. Zusätzlich merkt das IASB an, dass es nicht bei allen diskutierten Themen zu einer vorläufigen Ansicht gelangt ist und sich die vorläufigen Ansichten aufgrund der Stellungnahmen ändern können. Um eine zeitnahe Fertigstellung des überarbeiteten RK zu gewährleisten behandelt das DP nur Jahresabschlüsse. Andere Finanzberichte wie Managementkommentare, Zwischenberichte und Presseaussendungen werden im Projekt zur Überarbeitung des RK nicht berücksichtigt.⁹

⁸ Eigene Darstellung nach DP.

⁹ Vgl. DP 1.17-1.19.

In den einzelnen Abschnitten des DP wird auf bestehende Regelungen eingegangen, es werden Probleme analysiert, verschiedene Ansichten diskutiert und – sofern das IASB zu einer vorläufigen Ansicht gelangt ist – die vorläufige Ansicht des IASB dargestellt. Am Ende jedes Abschnitts sind die konkreten Fragen angeführt.

1.3.3 Ereignisse seit der Veröffentlichung des Diskussionspapiers

Nach der Veröffentlichung des DP zur Überarbeitung des IFRS-RK, wurden vom IASB zusätzliche Konsultationen durchgeführt und mehrere internationale Meetings abgehalten. Im März 2014 wurde die erste Zusammenfassung der Stellungnahmen zum DP, in Form mehrerer Agendapapiere, veröffentlicht. Die Ergebnisse und die daraus abgeleiteten weiteren Schritte waren Thema in mehreren Besprechungen des IASB. Parallel dazu wurden weitere Konsultationen durchgeführt, um die Ansichten zu finalisieren. Im Mai 2015 wurde der Exposure Draft zum überarbeiteten IFRS-RK, zusammen mit einer Basis of Conclusion, veröffentlicht. Darüber hinaus wurde auch ein Exposure Draft zur Überarbeitung der Verweise auf das RK in einzelnen Standards veröffentlicht.¹⁰ Die Frist zur Einreichung von Stellungnahmen zum Exposure Draft wurde ursprünglich bis 26. Oktober 2015 gesetzt, allerdings nachträglich bis 25. November 2015 verlängert.¹¹ Der Exposure Draft wird in dieser Arbeit nicht weiter behandelt.

1.4 Stellungnahmen

1.4.1 Allgemeines

Auf der Website der IFRS Foundation und des IASB wurden 243 Stellungnahmen zum DP zur Überarbeitung des IFRS-RK erfasst. Für die Quantifizierung, die Bestandteil dieser Arbeit ist, wurden jedoch einige Anpassungen vorgenommen. Tabelle 2 gibt einen Überblick über die Auswirkungen dieser Anpassungen.

Anzahl der Stellungnahmen	
Stellungnahmen lt. ifrs.org	243
Anpassungen	-8
Gewichtung	+9
Stellungnahmen adaptiert	244

Tabelle 2: Anzahl der Stellungnahmen¹²

Nach allen Adaptionen fließen 244 Stellungnahmen in die quantitative Auswertung ein.

¹⁰ Vgl. Conceptual Framework project page: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Summary.aspx>.

¹¹ Vgl. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Exposure-Draft-and-Comment-letters.aspx>.

¹² Eigene Darstellung; <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Comment-letters.aspx>. Bei nachfolgenden Tabellen und Abbildungen, die anhand von selbst aus den Stellungnahmen ausgewerteten Daten erstellt werden, erfolgt keine erneute Angabe der Quelle und kein Vermerk „Eigene Darstellung“.

Die folgenden Anpassungen wurden vorgenommen:

- Eine, vom IASB erfasste, Stellungnahme enthält zwei verschiedene Stellungnahmen, die von zwei Studentengruppen gemeinsam eingereicht wurden. Diese zwei Stellungnahmen wurden separat erfasst.¹³
- Vier Stellungnahmen werden nicht berücksichtigt, da jeweils vom selben Einreichenden, derselben Organisation zwei Stellungnahmen eingereicht wurden.¹⁴
- Vier Stellungnahmen werden nicht berücksichtigt, da eine Organisation fünf – nach Themen getrennte – Stellungnahmen eingereicht hat.¹⁵
- Eine Stellungnahme konnte aufgrund von sprachlichen Barrieren nicht ausgewertet werden.¹⁶

Wurden Stellungnahmen in Zusammenarbeit mehrerer Organisationen verfasst, wurden meist identische Stellungnahmen, von jeder der Organisationen, eingereicht. Andere Stellungnahmen sind hingegen von mehreren Organisationen verfasst, aber nur einmal eingereicht worden. Da eine Organisation, im Rahmen der Quantifizierung in dieser Arbeit, eine Stimme erhalten soll, ist es – neben den bereits angeführten Anpassungen – erforderlich, identische Stellungnahmen von verschiedenen Organisationen in der Quantifizierung zu berücksichtigen. Um etwaige Verzerrungen dadurch zu vermindern, wurden zusätzlich Gewichtungen eingeführt. Unschärfen können dadurch jedoch nicht vollständig vermieden werden. U.a. haben auch einige Einzelpersonen Stellungnahmen eingereicht. Zusammenschlüsse von einzelnen Personen wurden jedoch nicht anhand der Anzahl der Mitglieder gewichtet. Auch Organisationen wie Interessenvertreter wurden nicht anhand ihrer Mitglieder gewichtet.

Die folgenden Gewichtungen kommen zur Anwendung:

- Eine Stellungnahme wurde in Zusammenarbeit von sechs Unternehmen verfasst.¹⁷
- An einer Stellungnahme haben Standardsetter aus acht verschiedenen Ländern mitgewirkt.¹⁸

¹³ Vgl. 3057; 3057_2. Die Zitierung der Stellungnahmen nutzt einen Teil des Dateinamens der, auf ifrs.org veröffentlichten, Stellungnahmen. Alle Dateinamen beginnen mit „27_“ gefolgt von einer aufsteigenden, jedoch nicht fortlaufenden, vierstelligen Nummer. Die Zitierung erfolgt anhand dieser vierstelligen Identifikationsnummer. Eine Übersicht über alle Stellungnahmen ist im Verzeichnis der Stellungnahmen am Ende dieser Arbeit enthalten. Im Falle von Stellungnahme 3057 wird eine der Stellungnahmen mit 3057_2 zitiert. Auch einige andere Stellungnahmen enthalten mehrere Dokumente. Oft handelt es sich dabei um ein Begleitschreiben und die eigentlichen Kommentare in zwei separaten Dateien.

¹⁴ Vgl. 3231 und 3442 (3231 verbleibt) sowie 3477 und 3604 (3477 verbleibt) – in diesen zwei Fällen sind die Stellungnahmen vollständig identisch; 3420 und 3811 (3811 verbleibt); 3811 enthält im Wesentlichen jene Kommentare, die auch in Stellungnahme 3420 angegeben wurden. Bereits in Absatz 31 der Stellungnahme 3420 wurde angekündigt, dass – als Unterstützung für das IASB – eine Gliederung der Kommentare nach Fragen nachgereicht wird; 2610 und 3672 (Die Ausführungen der Stellungnahme 2610 werden unter Frage 1 in Stellungnahme 3672 zusammengefasst).

¹⁵ Vgl. 3597; 3598; 3599; 3600; 3601 (3597 verbleibt).

¹⁶ Vgl. 3230 – die Stellungnahme wurde auf Spanisch verfasst.

¹⁷ Vgl. 3144 (gewichtet mit Faktor 6).

Es wurden alle Kommentare berücksichtigt, die in den Stellungnahmen unter Angabe der Fragen 1-9 oder mit entsprechendem Verweis auf einen der relevanten Themenbereiche angegeben wurden. Zusätzlich wurden Stellungnahmen, in denen keine Zuordnung zu den Fragen erfolgt ist, auf relevante Kommentare geprüft. Kommentare, die unter Angabe der Fragen 10-26 abgegeben wurden, wurden nicht berücksichtigt, sofern in den berücksichtigten Teilen nicht explizit darauf verwiesen wurde.¹⁹ Wenige Stellungnahmen geben an, die Ansicht anderer Stellungnahmen zu unterstützen. In diesem Fall wurde die Quantifizierung der einen Stellungnahme für beide Stellungnahmen übernommen, sofern die andere keine spezifischen Kommentare zur jeweiligen Frage enthält.²⁰

Die Quantifizierung erfolgt grundsätzlich anhand der Kategorien „Zustimmung“, „Ablehnung“, „Neutral“ und „keine Angabe“. Als „Neutral“ wurden Kommentare erfasst, in denen keine Tendenz hinsichtlich der Zustimmung oder Ablehnung ersichtlich ist, sowie widersprüchliche Stellungnahmen, Stellungnahmen die verschiedene Meinungen anführen und nicht verwertbare Stellungnahmen. Da die Fragen des DP größtenteils sehr offen gestellt sind und die Kategorien „Zustimmung“ und „Ablehnung“ daher teilweise keine Rückschlüsse auf die Fragestellung zulassen, wurden bei einigen Fragen abgeänderte Kategorien zur Anwendung gebracht. Näheres dazu ist im jeweiligen Abschnitt ersichtlich.

Abbildung 1 zeigt den Anteil der Stellungnahmen, die Kommentare zur jeweiligen Frage abgegeben haben. Mit 192 Kommentaren (79%) wurde Frage 2 am häufigsten beantwortet, gefolgt von Frage 3 mit 184 Kommentaren (75%), Frage 1 mit 177 Kommentaren (73%) und Frage 6 mit 172 Kommentaren (70%). Am seltensten wurde Frage 7 kommentiert mit 86 Kommentaren (35%), gefolgt von Frage 4 mit 139 Kommentaren (57%). Im Mittelwert wurde jede Frage 155,4 mal kommentiert. Dies entspricht einer durchschnittlichen Beteiligung an den Fragen 1-9 von mehr als 60%.

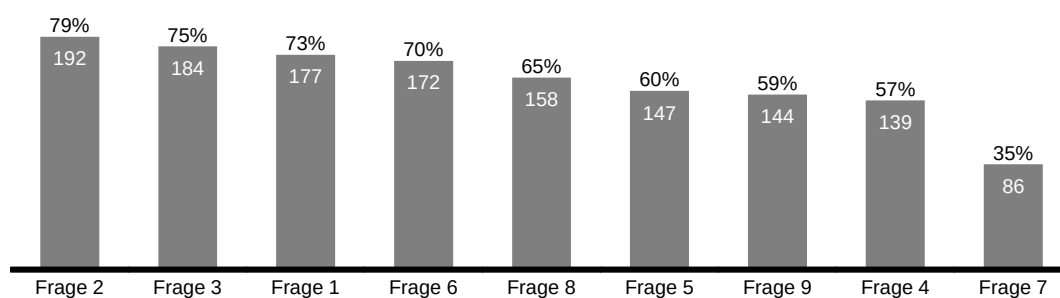


Abbildung 1: Anteil der abgegebenen Kommentare je Frage

¹⁸ Vgl. 3672. Drei der acht Standardsetter haben zusätzlich jedoch eigene Stellungnahmen eingereicht (3205, 3211 und 3346), daher wird Stellungnahme 3672 nur mit Faktor 5 gewichtet.

¹⁹ Der Großteil der Kommentare ist den Fragen eindeutig zuordenbar, weshalb auf die Angabe von Seitenzahlen in der Zitierung verzichtet wurde. Gelegentlich wurden Kommentare zwischen den Fragen verschoben, um eine einheitliche Analyse zu ermöglichen. Die Zitierung der Stellungnahmen erfolgt – sofern es sich nicht um Direktzitate handelt – nur unter Angabe der, bereits erwähnten, vierstelligen Identifikationsnummer, anhand derer die jeweilige Stellungnahme auf ifrs.org und im Verzeichnis der Stellungnahmen am Ende dieser Arbeit identifiziert werden kann.

²⁰ Beispielsweise unterstützt Stellungnahme 3192 Stellungnahme 3188 und Stellungnahme 3233 unterstützt 3303.

1.4.2 Analyse der geographischen Zugehörigkeit der Stellungnehmenden

Die nachfolgende Grafik zeigt die Verteilung der Stellungnahmen auf geografische Regionen anhand der adaptierten Anzahl der Stellungnahmen. Bei 2 Stellungnahmen konnte die geografische Zugehörigkeit nicht ermittelt werden, weshalb diese Stellungnahmen in Abbildung 2 nicht berücksichtigt wurden.²¹ Mit 91 Stellungnahmen sind die meisten Stellungnahmen der Region Europa zuzuordnen. 48 Stellungnahmen wurden von internationalen Organisationen und Unternehmen eingereicht. Weitere 36 Stellungnahmen stammen aus Asien, 23 aus Nordamerika, 20 aus Latein-Amerika und 17 aus Ozeanien. Die Kategorie „Sonstige“ enthält Stellungnahmen aus Afrika und dem Nahen Osten. Die geographische Zugehörigkeit wird im weiteren Verlauf der Arbeit nicht berücksichtigt. Die Auswertungen in diesem Abschnitt sollen lediglich einen kurzen Überblick bieten, in welchen Regionen das größte Interesse an der Überarbeitung des IFRS-RK besteht.

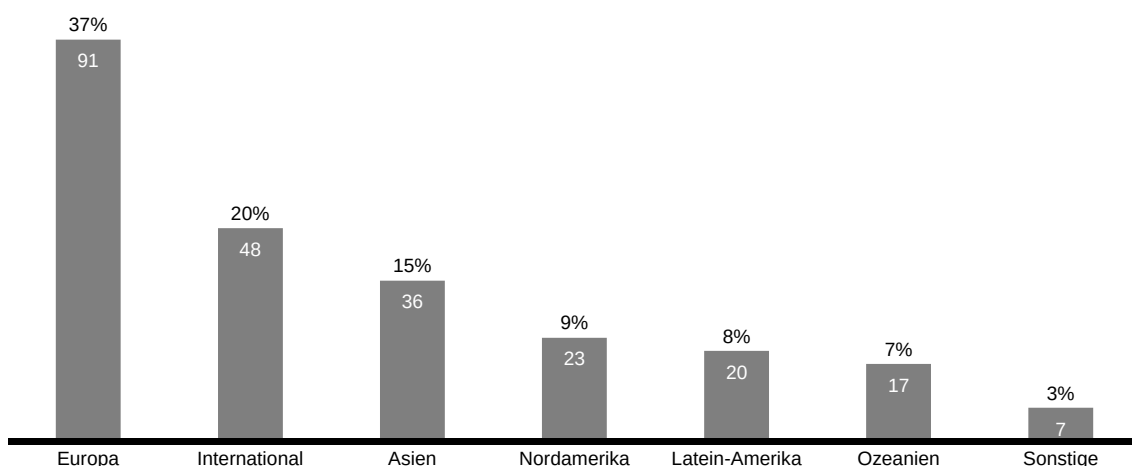


Abbildung 2: Geografische Verteilung der Stellungnahmen

Die Überleitung der Anzahl der Stellungnahmen auf ifrs.org, auf die adaptierte Anzahl der Stellungnahmen, stellt sich wie folgt dar:

Region	Anzahl ifrs.org	Anpassung	Gewichtung	Anzahl adaptiert
Europa	91 (37%)			91 (37%)
International	48 (20%)			48 (20%)
Asien	31 (13%)		+5	36 (15%)
Nordamerika	28 (12%)	-5		23 (9%)
Latein-Amerika	18 (7%)	-2	+4	20 (8%)
Ozeanien	18 (7%)	-1		17 (7%)
Sonstige	7 (3%)			7 (3%)
nicht bekannt	2 (1%)			2 (1%)
	243 (100%)	-8	+9	244 (100%)

Tabelle 3: Anzahl der Stellungnahmen nach Regionen

Alle Anpassungen und Gewichtungen finden ausschließlich in den Regionen Asien, Nordamerika, Latein-Amerika und Ozeanien statt.

²¹ Vgl. 3163; 3310.

1.4.3 Analyse der Interessengruppen

Wie bereits erwähnt werden die Stellungnahmen zum DP anhand von Interessengruppen analysiert. Dazu wurden 12 Gruppen bzw. Untergruppen definiert die in Tabelle 4 dargestellt werden.

Interessengruppe	Anzahl ifrs.org	Anp.	Gew.	Anzahl adaptiert
Abschlussersteller	92 (38,1%)	-1	+5	96 (39,7%)
Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter	27 (11,2%)	-1		26 (10,7%)
Genossenschaften – Interessenvertreter	23 (9,5%)			23 (9,5%)
Energiesektor inkl. Interessenvertreter	14 (5,8%)			14 (5,8%)
Sonstige inkl. Interessenvertreter	28 (11,6%)		+5	33 (13,6%)
Wirtschaftsprüfer	44 (18,2%)			44 (18,2%)
Big Four	4 (1,7%)			4 (1,7%)
Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften	14 (5,8%)			14 (5,8%)
Interessenvertreter, Organisationen, Verbände	26 (10,7%)			26 (10,7%)
Standardsetter	33 (13,6%)	-2	+4	35 (14,5%)
Wissenschaft	29 (12%)	+1		30 (12,4%)
Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter	22 (9,1%)	-4		18 (7,4%)
Aufsichts- und Regulierungsbehörden	11 (4,5%)			11 (4,5%)
Sonstige	11 (4,5%)	-1		10 (4,1%)
	242²² (100%)	-7	+9	244 (100%²³)

Tabelle 4: Anzahl der Stellungnahmen nach Interessengruppen

Die Interessengruppe Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter enthält Banken, Versicherungen, andere Finanzinstitutionen und deren Interessenvertreter. Der Gruppe Genossenschaften – Interessenvertreter wurden Interessenvertreter von Genossenschaften zugeordnet sowie eine Stellungnahme eines Akademikers, die weitgehend identisch ist mit einer Stellungnahme, die von den meisten Mitgliedern dieser Gruppe eingereicht wurde. Unternehmen die im Energiesektor tätig sind, wie z.B. Öl- und Gasunternehmen und Unternehmen der Elektrizitätsbranche sowie deren Interessenvertreter, wurden in der Gruppe Energiesektor inkl. Interessenvertreter zusammengefasst. Die restlichen Stellungnahmen von Abschlussstellern wurden der Interessengruppe Sonstige inkl. Interessenvertreter zugeordnet. Darunter sind z.B. zwei Agrarkonzerne, sechs Elektronikunternehmen, die gemeinsam eine Stellungnahme eingereicht haben, verschiedene andere Unternehmen und unterschiedliche Interessenvertreter. Die Gruppe Big Four beinhaltet die vier weltweit größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Deloitte, Ernst & Young, KPMG und PwC.²⁴ Es ist üblich, dass Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auch Beratungsleistungen erbringen, weshalb der Gruppe andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften vereinzelt Berater und Beratungsgesell-

²² Die auf Spanisch verfasste Stellungnahme 3230 ist in dieser Summe nicht mehr enthalten.

²³ Aufgrund von Rundungsdifferenzen ergibt die Summe der Prozent nicht 100.

²⁴ Da diese Gruppe anhand der Identität ihrer Mitglieder definiert wurde, werden diese Gesellschaften im weiteren Verlauf der Arbeit namentlich genannt, während alle anderen Stellungnahmen neutral als „Stellungnahme“ bezeichnet werden.

schaften zugeordnet wurden, da die Abgrenzung schwierig ist.²⁵ Dies gilt auch für die Gruppe Interessenvertreter, Organisationen und Verbände der Wirtschaftsprüfer. Die Gruppe Wissenschaft umfasst hauptsächlich Professoren, aber auch Studenten und Forschungseinrichtungen. Der Gruppe Sonstige wurden u.a. vier Stellungnahmen von Versicherungsmathematikern und deren Interessenvertretern zugeordnet, die nicht in ausreichender Zahl vertreten waren, um eine eigene Gruppe zu bilden, jedoch auch keiner anderen Gruppe zugeordnet werden konnten.

Abbildung 3 veranschaulicht die Verteilung der Stellungnahmen auf die definierten Interessengruppen. Abschlussersteller sind mit knapp 40% der Stellungnahmen am häufigsten vertreten, weshalb weitere Untergruppen definiert wurden. Auch die Wirtschaftsprüfer, mit 18,2% der Stellungnahmen, wurden in Untergruppen aufgeteilt. Betrachtet man jene 12 Interessengruppen bzw. Untergruppen, die in den Grafiken im weiteren Verlauf der Arbeit und in Abbildung 3 in Form von Säulen dargestellt werden, wurden die meisten Stellungnahmen von Standardsettern eingereicht, gefolgt von den sonstigen Abschlusserstellern und der Gruppe Wissenschaft. Abgesehen von den Big Four Wirtschaftsprüfern enthalten die Gruppen Sonstige und Aufsichts- und Regulierungsbehörden die wenigsten Stellungnahmen.

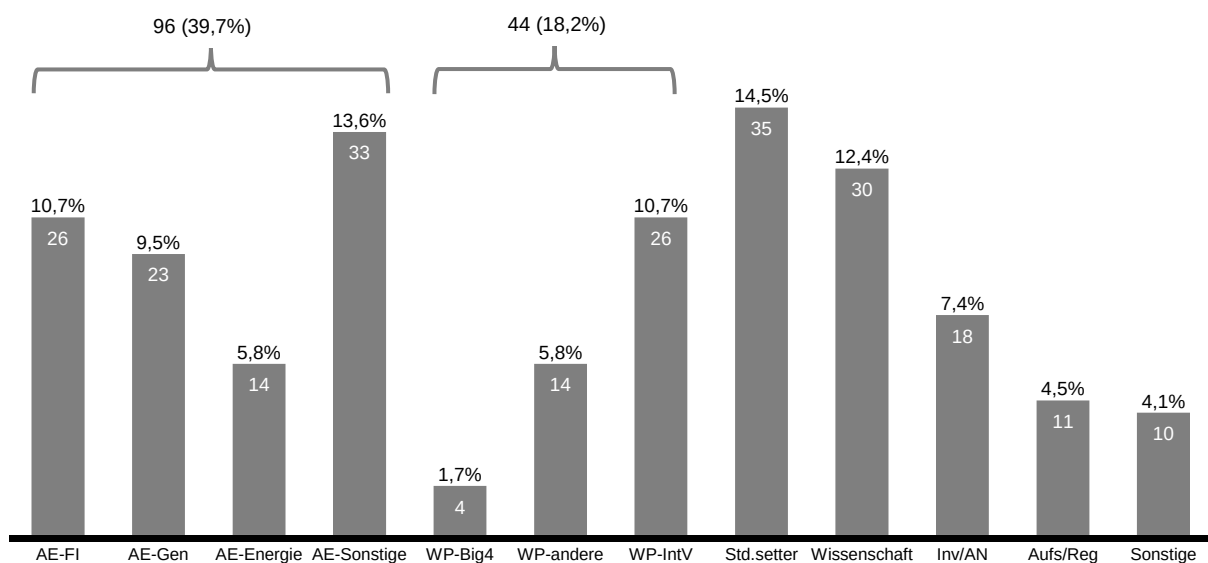


Abbildung 3: Verteilung der Stellungnahmen auf Interessengruppen

²⁵ Dies ist insbesondere schwierig, da der englische Begriff „accounting profession“ unterschiedliche Berufe umfasst.

2 Zweck und Status des überarbeiteten Rahmenkonzepts (Frage 1)

2.1 Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung

Zweck des Rahmenkonzepts

Im bisherigen RK wurde hinsichtlich des Zwecks des RK die Verwendung durch mehrere Nutzer, z.B. das IASC, nationale Standardsetter, Abschlussersteller und Abschlussprüfer, auf gleicher Ebene dargestellt.²⁶ Da eine lange Liste möglicher Nutzer die Entwicklung eines überarbeiteten RK erschwert, ist die vorläufige Ansicht des IASB im DP, dass der primäre Zweck die Unterstützung des IASB bei der Identifizierung von Konzepten ist, die bei der Entwicklung neuer Standards und Überarbeitung bestehender Standards konsistent angewandt werden. Das IASB führt aus, dass das RK zusätzlich andere Nutzer unterstützen kann, um Standards zu verstehen und zu interpretieren sowie Bilanzierungsmethoden zu entwickeln, für den Fall, dass kein Standard und keine Interpretation auf eine bestimmte Transaktion oder ein Ereignis angewandt werden kann.²⁷ Dies hat besondere Bedeutung, da IAS 8 im Falle des Fehlens eines Standards oder einer Interpretation explizit auf das RK verweist.²⁸

Status des Rahmenkonzepts

Der bisherige Status des RK – das RK ist kein Standard und keine Interpretation und hat keinen Vorrang gegenüber den Standards – soll beibehalten werden. In Fällen, in denen ein Konflikt zwischen dem RK und einem Standard auftritt, ist die Regelung des Standards anzuwenden. Das IASB behält sich das Recht vor, in seltenen Fällen Standards zu veröffentlichen, die mit Aspekten des RK in Konflikt stehen, sofern eine Anwendung dieser Aspekte des RK nicht zu nützlicher Information für die Abschlussadressaten führt. Als Beispiel werden etwa Leitlinien dazu genannt, was im sonstigen Ergebnis bzw. im Gewinn oder Verlust erfasst werden soll. Etwaige Abweichungen sollen in der „Basis of Conclusions“ des jeweiligen Standards beschrieben und begründet werden.²⁹

Die konkrete Fragestellung der Frage 1 bezieht sich auf:

- a) den oben beschriebenen primären Zweck des RK
- b) die Möglichkeit des IASB vom RK abzuweichen.

Es wurde gefragt, ob die Stellungnehmenden diesen vorläufigen Ansichten zustimmen und gebeten die Antwort zu begründen.

²⁶ Vgl. DP 1.25; RK 1.

²⁷ Vgl. DP 1.26-1.28.

²⁸ Vgl. DP 1.27; IAS 8.11.

²⁹ Vgl. DP 1.30-1.32

2.2 Abschlussersteller

2.2.1 Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter

Zweck des Rahmenkonzepts

14³⁰ Stellungnahmen, die dieser Interessengruppe zugeordnet wurden, stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zum Zweck des RK zu. Zwei dieser Stellungnahmen führen z.B. aus, dass das RK die primäre konzeptionelle Quelle für die Entwicklung von neuen Anforderungen und Leitlinien sein sollte³¹, während eine andere Stellungnahme anführt, dass das RK das IASB nicht nur unterstützen, sondern bei der Entwicklung und Überarbeitung von Standards leiten sollte.³² Zusätzlich sollte dem RK eine gewisse Wichtigkeit als Werkzeug für Abschlussersteller, bei Fehlen eines Standards für ein Problem, beigemessen³³ und eine angemessene Balance zwischen dem primären Zweck – dem IASB Entscheidungen auf Standardebene zu ermöglichen – und der Nutzung durch andere Parteien, wenn auf Standardebene keine Leitlinien vorhanden sind, gewahrt werden.³⁴

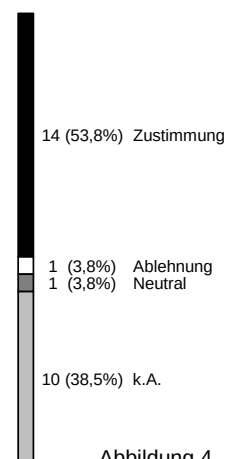


Abbildung 4

1 Stellungnahme lehnt den Vorschlag ab, den primären Zweck auf die Anwendung des RK durch das IASB zu beschränken, da das RK auch als Basis für das Verständnis und die Interpretation von Standards dient und die Anwendung der Standards unterstützen sollte.³⁵

Status des Rahmenkonzepts

13 Stellungnahmen stimmen der vorläufigen Ansicht zum Status des RK zu. Abweichungen vom RK auf Standardebene, könnten erforderlich sein, da einem Aspekt mehr Bedeutung in einer bestimmten Situation beigemessen wird als einem anderen – wie z.B. bei Kosten/Nutzen Überlegungen – oder um die primären Ziele der Rechnungslegung besser zu erreichen.³⁶ Abweichungen vom RK können sinnvoll sein um unbeabsichtigte Konsequenzen zu vermeiden und eine möglichst getreue Abbildung bestimmter Eigenschaften der Rechnungslegung zu gewährleisten.³⁷ Eine Stellungnahme betont, dass eine Abweichung nur sehr selten und unter sehr eingeschränkten Umständen möglich sein soll, um eine konsistente Anwendung der Prinzipien des RK in den Standards zu gewährleisten.³⁸ Eine andere Stellungnahme führt

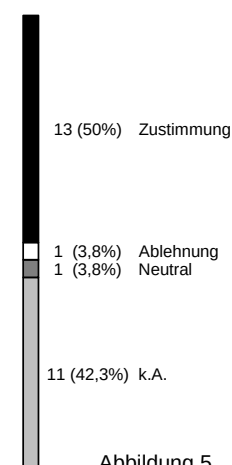


Abbildung 5

³⁰ Quantitative Angaben, welche die Anzahl der Stellungnahmen in einer Kategorie der Quantifizierung angeben, werden in Ziffern dargestellt.

³¹ Vgl. 3372; 3149.

³² Vgl. 3188.

³³ Vgl. 3149.

³⁴ Vgl. 3340.

³⁵ Vgl. 3079.

³⁶ Vgl. 3149.

³⁷ Vgl. 3099. „Getreue Abbildung“ wurde als Übersetzung für „true and fair view“ herangezogen.

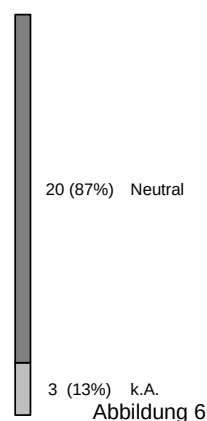
³⁸ Vgl. 3190.

hingegen aus, dass dies häufiger vorkommen könnte als in seltenen Fällen.³⁹ Es ist jedoch wichtig, dass das IASB sich an das RK gebunden fühlt und nicht ohne stichhaltige Gründe von den Leitprinzipien abweicht.⁴⁰ Die Erklärungen der Abweichungen sollten z.B. darstellen, warum die Abweichung relevant und eine glaubwürdige Darstellung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist und zu nützlicherer Information führt.⁴¹ Zusätzlich unterstützen Erklärungen der Abweichungen Nutzer der IFRS dabei, Entscheidungen auf Standardebene zu verstehen und vermeiden inkonsistente Analogieschlüsse in Fällen, die nicht auf Standardebene behandelt werden.⁴²

1 Stellungnahme lehnt die vorgeschlagene Möglichkeit vom RK abzuweichen ab, da Gründe, die zu einer Abweichung vom RK führen, auch eine Anpassung des RK rechtfertigen könnten.⁴³

2.2.2 Genossenschaften – Interessenvertreter

20 Stellungnahmen in dieser Gruppe haben die konkrete Fragestellung nicht beantwortet sondern allgemeine Kommentare unter dieser Frage eingereicht.⁴⁴ Diesen Stellungnahmen zufolge, sollte das RK das IASB in die Lage versetzen, unterschiedliche Geschäftsmodelle bei der Entwicklung von Standards zu berücksichtigen. Da sich Genossenschaften von anderen Unternehmen unterscheiden, sehen diese Interessenvertreter der Genossenschaften die Notwendigkeit, die spezifischen Eigenschaften von Genossenschaften verstärkt im RK zu verankern. Die Unterschiede liegen insbesondere im speziellen Geschäftsmodell der Genossenschaften, in dem Dividendenzahlungen und Anteilswerte nur eine untergeordnete Rolle spielen, und in den damit verbundenen, unterschiedlichen Informationsbedürfnissen von Mitgliedern und Geschäftspartnern einer Genossenschaft.⁴⁵



³⁹ Vgl. 3365.

⁴⁰ Vgl. 3241.

⁴¹ Vgl. 3231.

⁴² Vgl. 3340.

⁴³ Vgl. 3333.

⁴⁴ Da diese Stellungnahmen keine Kommentare zur konkreten Fragestellung enthalten, werden sie in der in Abschnitt 2.9 enthaltenen Grafik sowohl beim Zweck als auch beim Status als „neutral“ dargestellt. Die Antworten lassen allerdings den Schluss zu, dass der primäre Zweck des RK zumindest akzeptiert wird.

⁴⁵ Wie bereits in Abschnitt 1.3.2 dargestellt, gibt es im DP in Abschnitt 9 eine eigene Frage zum Geschäftsmodell, die in dieser Arbeit nicht behandelt wird. Daher wird hier nicht näher auf die Besonderheiten des Geschäftsmodells von Genossenschaften eingegangen. Eine Definition für Genossenschaften, die in den – weitgehend identischen – Stellungnahmen zitiert wird stammt aus der „Recommendation 193“ der International Labour Organization: „[...] ‘cooperative’ means an autonomous association of persons united voluntarily to meet their common economic, social and cultural needs and aspirations through a jointly owned and democratically controlled enterprise.“ [International Labour Organization (2002)].

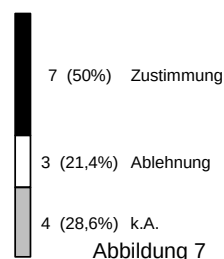
2.2.3 Energiesektor inkl. Interessenvertreter

Zweck des Rahmenkonzepts

7 Stellungnahmen stimmen dem vorgeschlagenen Zweck des RK zu. Der primäre Zweck ist die Identifizierung von Konzepten, die das IASB bei der Entwicklung und Überarbeitung von Standards konsequent anwendet.⁴⁶

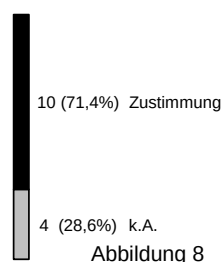
Diese Konzepte sind auch nützlich für Abschlussersteller und Wirtschaftsprüfer bei der Interpretation von Standards und bei der Mithilfe im Standardsetzungsprozess. Zusätzlich ist das RK ein wichtiges Werkzeug für Abschlussersteller, die Entscheidungen bei der Anwendung und Interpretation von Standards treffen müssen.⁴⁷

2 Stellungnahmen, lehnen den Vorschlag ab, dass die Nutzung des RK durch andere Parteien nachrangig gegenüber dem vorgeschlagenen primären Zweck ist. Die Nutzung durch das IASB und andere Parteien sollte auf der gleichen Ebene stehen.⁴⁸ 1 weitere stimmt zwar zu, dass das RK das IASB bei der Entwicklung von Standards unterstützen muss, glaubt jedoch nicht, dass dies der primäre Zweck sein sollte. Dieser Stellungnahme zufolge, ist der primäre Zweck des RK, den vielen Nutzern der IFRS den Zugang zur theoretischen Basis jener Konzepte, die für die weltweite Rechnungslegung wichtig sind, zu ermöglichen.⁴⁹



Status des Rahmenkonzepts

10 Stellungnahmen in dieser Gruppe befürworten die vorläufige Ansicht zum Status des RK und die Möglichkeit des IASB, bei der Entwicklung von Standards, vom RK abweichen zu können. Abweichungen sollen jedoch auf ein Minimum reduziert, ausreichend erklärt und begründet werden.⁵⁰ Als Gründe für die Zustimmung wird u.a. angeführt, dass Konflikte gerechtfertigt sind, wenn dies der Erreichung der Ziele der Rechnungslegung dient⁵¹ und ein gewisses Maß an Flexibilität, bei der Entwicklung und Überarbeitung von Standards, erforderlich ist.⁵² Zwei Stellungnahmen zufolge könnten wesentliche Abweichungen oder Abweichungen in zu hohem Ausmaß jedoch ein Indikator dafür sein, dass das RK überarbeitet werden sollte.⁵³ Eine Stellungnahme schlägt explizite Gründe vor, die ein Abweichen ermöglichen sollen. Entweder die Kosten für die Entwicklung einer mit dem RK konformen Regelung übersteigen den Nutzen oder die konforme Regelung führt nicht zu einer glaubwürdigen Darstellung.⁵⁴



⁴⁶ Vgl. 3085; 3200.

⁴⁷ Vgl. 3085.

⁴⁸ Vgl. 3218; 3247.

⁴⁹ Vgl. 3339.

⁵⁰ Vgl. 3085; 3218; 3247; 3418.

⁵¹ Vgl. 3085.

⁵² Vgl. 3262; 3263; 3264; 3265.

⁵³ Vgl. 3085; 3247.

⁵⁴ Vgl. 3339.

2.2.4 Sonstige inkl. Interessenvertreter

Zweck des Rahmenkonzepts

7 der sonstigen Abschlussersteller stimmen dem vorgeschlagenen primären Zweck zu. Das RK wird von zwei Stellungnahmen als wichtigste Sammlung von grundlegenden Prinzipien, die Leitlinien für die Überarbeitung von neuen Standards darstellen, bezeichnet.⁵⁵ Einige der zustimmenden Stellungnahmen gehen jedoch auch auf den Nutzen und die Wichtigkeit des RK für Abschlussersteller ein. Es soll etwa auch der Nutzen und Wert des RK für Abschlussersteller bei der Adressierung von Bilanzierungsproblemen anerkannt werden⁵⁶ sowie der Nutzen für Abschlussersteller, wenn ein Fall in keinem Standard behandelt wird.⁵⁷

13 Stellungnahmen wurden als „Ablehnung“ eingestuft. Die meisten davon sind der Meinung, dass die Nutzung des RK durch andere Parteien nicht ausreichend berücksichtigt wird.⁵⁸ Begründet wird dies z.B. damit, dass das RK ein starker Referenzpunkt für Standardsetter und alle andere interessierten Parteien sein sollte,⁵⁹ wesentlich dazu beiträgt jene Konzepte zu verstehen, die den Standards zugrunde liegen,⁶⁰ das RK die Basis für Schlüsse der Rechnungslegung ist⁶¹ und andere Parteien auch an der Entwicklung und sorgfältigen Anwendung von IFRS interessiert sind.⁶²

1 Stellungnahme wurde als neutral eingestuft. Diese Stellungnahme ist der Meinung, dass das RK auf höchster Ebene stehen und dem IASB die Entwicklung kurzer und präziser IFRS ermöglichen sollte. Die dafür erforderlichen Konzepte würden es auch Abschlusserstellern ermöglichen, konsistente und robuste Rechnungslegungsprinzipien abzuleiten.⁶³

Status des Rahmenkonzepts

9 Stellungnahmen stimmen der vorläufigen Ansicht zum Status des RK zu. Abweichungen vom RK soll es nur in sehr seltenen Fällen geben, es wird jedoch die grundsätzliche Notwendigkeit anerkannt eine solche Regelung zu inkludieren,⁶⁴ da das RK z.B. keine konzeptionelle Lösung für jede potentielle Situation umfassen kann.⁶⁵ Jedenfalls sollen solche Abweichungen – im Rahmen des „comply or explain“-Grundsatzes – ausreichend erklärt werden.⁶⁶ Auch in dieser Gruppe weist eine zustimmende Stellungnahme darauf hin, dass die

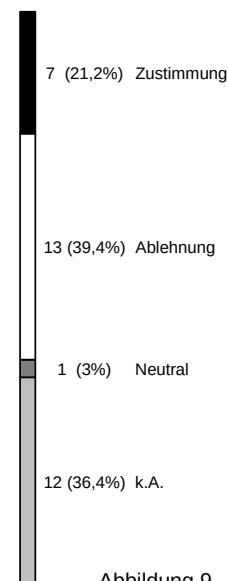


Abbildung 9

⁵⁵ Vgl. 3045; 3298.

⁵⁶ Vgl. 3347.

⁵⁷ Vgl. 3080; 3117.

⁵⁸ Vgl. 3030; 3089; 3115; 3129; 3131; 3143; 3242; 3342; 3361.

⁵⁹ Vgl. 3353; 3354; 3355.

⁶⁰ Vgl. 3089.

⁶¹ Vgl. 3115.

⁶² Vgl. 3129.

⁶³ Vgl. 3147.

⁶⁴ Vgl. 3045; 3089; 3117; 3236; 3347.

⁶⁵ Vgl. 3089.

⁶⁶ Vgl. 3089; 3117; 3361; 3347; 3080; 3298.

Notwendigkeit vom RK abzuweichen auch unvorhergesehene Defizite des RK andeuten kann.⁶⁷

3 Stellungnahmen lehnen die Vorschläge zum Status des RK ab. Eine davon ist, wie bereits oben erwähnt, im Gegensatz zum IASB der Meinung, der Status des RK wäre unangemessen definiert, da ein RK, welches den einzelnen Standards nicht übergeordnet ist, nicht die Grundlage einer prinzipiengeleiteten Rechnungslegung sein kann. Das RK sollte auf höchster Ebene stehen und dem IASB die Entwicklung kurzer und präziser IFRS ermöglichen, ohne eine Vielzahl an Ausnahmen.⁶⁸ Eine andere Stellungnahme vertritt ebenfalls weitgehend diese Meinung.⁶⁹ Die dritte hält es für erforderlich klarzustellen, dass als Begründung für die Veröffentlichung von abweichenden Standards, nur Schwächen oder Lücken im RK angemessen sind. Daraus sollten nur vorübergehende Konflikte entstehen, da das RK in der Folge anzupassen wäre.⁷⁰

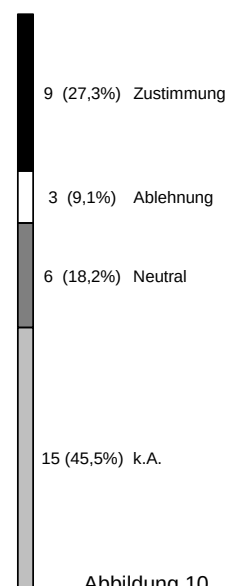


Abbildung 10

6 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Drei identische Stellungnahmen führen z.B. an, dass es erforderlich ist die Diskussion zum Status fortzuführen, da im RK eine Balance zwischen weitgehend akzeptierten, robusten Prinzipien und solchen Prinzipien, die Flexibilität bei der Entwicklung von Standards erlauben, gegeben sein muss.⁷¹

2.3 Wirtschaftsprüfer

2.3.1 Big Four

Zweck des Rahmenkonzepts

KPMG, PwC und Ernst & Young stimmen den vorläufigen Ansichten des IASB zum Zweck des RK zu.⁷² Ernst & Young begründet seine Zustimmung damit, dass das RK in der Lage sein sollte, das IASB näher an das eigentliche Ziel – die Entwicklung globaler Rechnungslegungsstandards von hoher Qualität – zu führen. Mit Bezug auf IAS 8 wird festgestellt, dass sich einige Unternehmen auf das RK verlassen, um die Behandlung bestimmter, nicht geregelter Transaktionen zu entscheiden.⁷³ PwC hingegen glaubt, dass die meisten Sachverhalte – entweder explizit oder durch Analogieschlüsse – in bestehenden Standards adressiert werden.⁷⁴

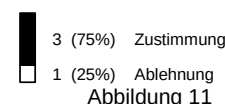


Abbildung 11

⁶⁷ Vgl. 3143.

⁶⁸ Vgl. 3147.

⁶⁹ Vgl. 3242.

⁷⁰ Vgl. 3342.

⁷¹ Vgl. 3353; 3354; 3355.

⁷² Vgl. 3308; 3362; 3331.

⁷³ Vgl. 3362. Wie bereits in Abschnitt 2.1 erwähnt, verweist IAS 8 im Falle von Regelungslücken explizit auf das RK.

⁷⁴ Vgl. 3331.

Deloitte stimmt zwar zu, dass die Unterstützung des IASB bei der Entwicklung von Standards ein wichtiger Zweck des RK ist. Allerdings sollte die Wichtigkeit für andere Nutzer, insbesondere hinsichtlich IAS 8, stärker betont werden. Das IASB sollte auch untersuchen, ob die anderen, bisher im RK aufgezählten, Zwecke noch relevant sind.⁷⁵

Status des Rahmenkonzepts

Alle Big Four Wirtschaftsprüfer stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zum Status des RK zu. Eine Abweichung vom RK durch das IASB bei der Entwicklung neuer Standards wird von Ernst & Young akzeptiert, wobei ausführlich erklärt werden soll, warum die Abweichung erforderlich ist.⁷⁶ PwC stellt fest, dass die teils unterschiedlichen Ansichten des IASB im DP die verschiedenen, in Konkurrenz zueinander stehenden Ziele der Rechnungslegung veranschaulichen. Die Existenz dieser konkurrierenden Ziele sollte im RK beschrieben werden. Auf Standardebene sollte dann im Falle von Abweichungen begründet werden, warum einem dieser Ziele der Vorzug gegenüber einem anderen gegeben wurde.⁷⁷ Deloitte merkt an, dass die Notwendigkeit vom RK abzuweichen sorgfältig evaluiert werden sollte und im Falle eines Abweichens auch in Betracht gezogen werden sollte, den entsprechenden Aspekt des RK zu überarbeiten.⁷⁸

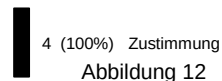


Abbildung 12

2.3.2 Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften

Zweck des Rahmenkonzepts

12 Stellungnahmen in dieser Gruppe stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zum Zweck des RK zu. Nur wenige begründen ihre Zustimmung. Genannt wird z.B., dass der Vorschlag im Wesentlichen keine Änderung darstellt⁷⁹, Standards im Kontext des RK entwickelt und überarbeitet werden, in den meisten Fällen, in denen Regelungslücken existieren, entsprechende Ansätze in anderen Standards vorhanden sind, und die spezifischen Standards ohnehin Vorrang bei der Anwendung haben.⁸⁰

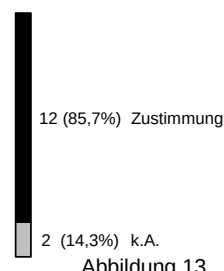


Abbildung 13

Status des Rahmenkonzepts

Der vorläufigen Ansicht zum Status des RK stimmen 9 Stellungnahmen zu. Eine davon führt als Begründung u.a. an, dass bei der Entwicklung von Standards nicht nur konzeptionelle sondern auch praktische Gesichtspunkte berücksichtigt werden müssen und deshalb eine Abweichung vom RK sinnvoll sein kann.⁸¹ Eine andere begründet die Zustimmung

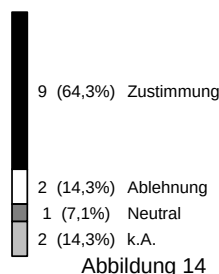


Abbildung 14

⁷⁵ Vgl. 3221.

⁷⁶ Vgl. 3362.

⁷⁷ Vgl. 3331.

⁷⁸ Vgl. 3221.

⁷⁹ Vgl. 2143.

⁸⁰ Vgl. 3183.

⁸¹ Vgl. 3306.

mung zur Möglichkeit vom RK abzuweichen z.B. damit, dass sich Praktiken im Lauf der Zeit entwickeln und früher oder später Konflikte auftreten werden.⁸²

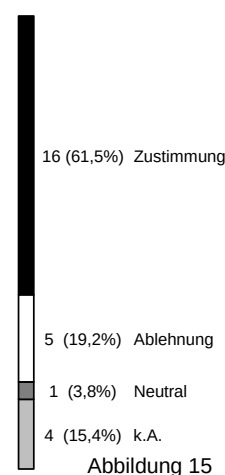
2 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Ablehnung“ zugeordnet. Von beiden wird die Möglichkeit des IASB vom RK abzuweichen abgelehnt. Eine davon vertritt z.B. die Ansicht, dass das RK die Basis für alle neuen Standards bilden sollte, weshalb es im Falle einer erforderlichen Abweichung angebracht sein könnte, das RK anzupassen.⁸³

1 Stellungnahme ist hinsichtlich des Status des RK nicht sicher, ob die Thematik korrekt erfasst wurde, da ein Widerspruch zwischen der Aussage im DP, dass das RK keinen Vorrang gegenüber einem Standard hat und den Ausführungen zu möglichen Abweichung vom RK gesehen wird.⁸⁴

2.3.3 Interessenvertreter, Organisationen und Verbände

Zweck des Rahmenkonzepts

16 Stellungnahmen in dieser Gruppe unterstützten die vorläufige Ansicht zum primären Zweck. Begründungen sind z.B., dass das RK als essentiell für die Entwicklung konsistenter Standards betrachtet wird⁸⁵ und wesentlich ist, um dem IASB die Entwicklung von robusten Prinzipien zu ermöglichen.⁸⁶ Zusätzlich wird in zwei Stellungnahmen erwähnt, dass auch bisher der primäre Zweck des RK die Unterstützung des IASB war.⁸⁷ Das RK bietet jedoch auch wichtige Anleitungen für andere Nutzer, was deutlicher zum Ausdruck gebracht werden sollte.⁸⁸



5 Stellungnahmen in dieser Gruppe wurden als „Ablehnung“ eingestuft. In zwei identischen Stellungnahmen wird die vorläufige Ansicht zum primären Zweck abgelehnt, da unterschiedliche Nutzer das RK nutzen. Es sollte nicht die Entwicklung von Standards zum primären Zweck erklären, sondern abbilden, was der gesamte Berufsstand als zugrundeliegende Prinzipien einer guten Rechnungslegung ansieht.⁸⁹ Eine andere Stellungnahme betrachtet das RK als Schlüsseldokument, in dem die grundlegenden Konzepte und Ansichten enthalten sind. Der Stellungnahme erscheint es, aufgrund der Ansicht zum primären Zweck, als würde das RK auf ein technisches Dokument für den internen Gebrauch durch das IASB reduziert werden.⁹⁰ Zwei Stellungnahmen sind der Meinung, dass die Nut-

⁸² Vgl. 3183.

⁸³ Vgl. 3177.

⁸⁴ Vgl. 3341.

⁸⁵ Vgl. 3215.

⁸⁶ Vgl. 3456.

⁸⁷ Vgl. 3314; 3371.

⁸⁸ Vgl. 2949; 3103; 3456.

⁸⁹ Vgl. 3067; 3068. In diesen Stellungnahmen wird „accounting profession“ im weitesten Sinne definiert und umfasst alle Mitglieder des Berufsstandes wie z.B. Wirtschaftsprüfer, Abschlussersteller und Regulierungsbehörden.

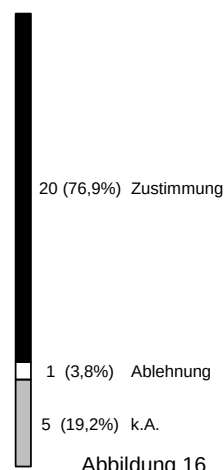
⁹⁰ Vgl. 3266.

zung des RK durch andere Parteien auch als primärer Zweck dem bereits vorgeschlagenen primären Zweck gleichgestellt werden sollte.⁹¹

1 der Kategorie „Neutral“ zugeordneten Stellungnahme zufolge sollte das IASB überdenken, ob das RK die Informationsbedürfnisse eines weiten Kreises von Stakeholdern wie Investoren, Abschlusserstellern und Wirtschaftsprüfern berücksichtigen sollte. Je nachdem sollten primäre Nutzer definiert oder das RK auf die Informationsbedürfnisse dieses weiten Adressatenkreises ausgerichtet werden.⁹²

Status des Rahmenkonzepts

20 Stellungnahmen stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zum Status des RK zu. Genannte Begründungen sind z.B., dass in seltenen Fällen die Anwendung des RK nicht zur Verbesserung der Rechnungslegung führen könnte⁹³ und seltene Abweichungen erforderlich sein werden, um nützliche Information für Abschlussnutzer zu generieren.⁹⁴ Zwei Stellungnahmen führen als Grund für die Zustimmung an, dass das RK nicht alle Sachverhalte regeln kann, die möglicherweise auftreten könnten. Es wird vorgeschlagen, im Vorfeld klare Gründe zu identifizieren, an denen sich das IASB, bei der Entscheidung vom RK abzuweichen, orientieren kann.⁹⁵



Andere Begründungen verweisen z.B. auf die unterschiedlichen – bereits in anderen Gruppen erwähnten – konkurrierenden Ziele.⁹⁶

1 Stellungnahme lehnt die vorläufige Ansicht zum Status des RK ab. Der unverändert definierte Status – das RK hat keinen Vorrang gegenüber einem spezifischen Standard – und die Verwendung des RK durch andere Nutzer bei Regelungslücken und für Interpretationen, werden als Inkonsistenz eingestuft. Das RK sollte eine Hauptstellung in der IFRS-Hierarchie einnehmen. Alle Standards sollten an das RK angeglichen oder davon abgeleitet werden.⁹⁷

2.4 Standardsetter

Zweck des Rahmenkonzepts

18 Standardsetter stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zum Zweck des RK zu. Es ist wichtig, dass das IASB im Standardsetzungsprozess von einem RK geleitet wird.⁹⁸ Ein effektives RK stellt eine wichtige Basis für die Unterstützung der Entwicklung und Überarbeitung von Standards dar⁹⁹ und das RK sollte, wie im DP vorgeschlagen, auch die wichtige Rolle für

⁹¹ Vgl. 3302; 3473.

⁹² Vgl. 3603.

⁹³ Vgl. 3456.

⁹⁴ Vgl. 3103.

⁹⁵ Vgl. 3067; 3068; 3416.

⁹⁶ Vgl. 3171; 3343; 3371.

⁹⁷ Vgl. 3056.

⁹⁸ Vgl. 3382; 3328.

⁹⁹ Vgl. 3253.

andere Parteien – z.B. für Abschlussersteller, wenn für einen Fall keine Regelungen in Standards enthalten sind – beibehalten.¹⁰⁰ Eine Stellungnahme führt u.a. aus, dass das RK darauf ausgerichtet wird, Konzepte zur Entwicklung von Standards zu identifizieren. Die Standards sind darauf ausgerichtet, nützliche Informationen für Abschlussnutzer bereitzustellen. Daher kann das IASB, der Stellungnahme zufolge, die Wichtigkeit die Erwartungen dieser Nutzer zu erfüllen nicht übersehen.¹⁰¹

8 Stellungnahmen wurden als „Ablehnung“ eingestuft. Einigen Stellungnahmen zufolge sollte der, als sekundär vorgeschlagene, Zweck – die Unterstützung anderer Parteien – dem vorgeschlagenen primären Zweck gleichgestellt sein.¹⁰² Abschlussersteller und Wirtschaftsprüfer sind meist die Ersten, die mit neuen Arten von Transaktionen, umgehen müssen.¹⁰³

Eine Stellungnahme glaubt, dass eine Beschränkung des Zwecks des RK, das RK zu einem technischen Dokument für die interne Nutzung durch das IASB macht und dadurch eine Basis für das konzeptionelle Verständnis der IFRS eliminiert oder zumindest wesentlich reduziert wird.¹⁰⁴

2 Stellungnahmen wurden als „Neutral“ eingestuft. Eine davon führt zum Zweck des RK z.B. nur an, dass u.a. die Unterstützung von Abschlussnutzern bei Regelungslücken ein Zweck des RK ist.¹⁰⁵

Status des Rahmenkonzepts

21 Standardsetter stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zum Status des RK zu. Die Möglichkeit vom RK abzuweichen ist erforderlich, um ausreichend Flexibilität bei der Entwicklung von Standards zu gewährleisten und aktuelle Probleme zu adressieren.¹⁰⁶ Ausnahmen oder Konflikte sind in der Realität nicht vermeidbar, da nicht erwartet werden kann, dass die Konzepte des RK alle möglichen und auch neuen Transaktionen umfassen.¹⁰⁷ Die schnelle Entwicklung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und Praktiken sollte in den Rechnungslegungsanforderungen reflektiert werden.¹⁰⁸ Konflikte werden, einer Stellungnahme zufolge, oft ein Resultat aus dem Trade-off zwischen verschiedenen Anforderungen sein, anstatt

18 (51,4%) Zustimmung

8 (22,9%) Ablehnung

2 (5,7%) Neutral

7 (20%) k.A.

Abbildung 17

21 (60%) Zustimmung

5 (14,3%) Ablehnung

8 (22,9%) Neutral

1 (2,9%) k.A.

Abbildung 18

¹⁰⁰ Vgl. 3141.

¹⁰¹ Vgl. 3346.

¹⁰² Vgl. 3145; 3146; 3187; 3294; 3311.

¹⁰³ Vgl. 3187.

¹⁰⁴ Vgl. 3320.

¹⁰⁵ Vgl. 3211.

¹⁰⁶ Vgl. 3111.

¹⁰⁷ Vgl. 3282.

¹⁰⁸ Vgl. 3248.

eines Konflikts mit einem bestimmten Teil des RK.¹⁰⁹ Einigen Stellungnahmen zufolge könnten Differenzen jedoch auch auf Defizite in den Prinzipien des RK hindeuten, die zusätzliche Untersuchungen durch das IASB erfordern und möglicherweise angepasst werden sollten.¹¹⁰

5 Standardsetter lehnen die vorläufige Ansicht des IASB ab. Darunter sind auch drei Länder, die an einer gewichteten Stellungnahme mitgewirkt haben. Eines davon hat ein normatives RK entwickelt, welches als verfassungsmäßig angesehen wird, weshalb Abweichung vom RK nicht erlaubt sind.¹¹¹ Zwei weitere Länder haben lokale RK entsprechend dem RK des IASB, allerdings denken sie, dass Abweichungen vom RK verboten sein sollten.¹¹² Auch eine andere Stellungnahme glaubt, dass das RK wie eine Verfassung für den Standardsetzungsprozess sein sollte und somit keine neuen Standards entwickelt werden können, die dem RK widersprechen. Stattdessen sollte eine Anpassung des RK angestrebt werden.¹¹³ Einer weiteren Stellungnahme zufolge sollten im RK ausreichend robuste Erklärungen enthalten sein, die dem IASB die Entwicklung von Standards ermöglichen, die auf sich entwickelnde, wirtschaftliche Rahmenbedingungen ausgerichtet sind.¹¹⁴

8 Stellungnahmen in der Gruppe Standardsetter wurden als „Neutral“ eingestuft. Eine davon äußert z.B. Bedenken hinsichtlich der vorgeschlagenen Möglichkeit vom RK abzuweichen. Es scheint, dass die Notwendigkeit eines solchen Vorschlags zu Zweifeln hinsichtlich der Qualität und Konsistenz der Konzepte im RK führt.¹¹⁵

2.5 Wissenschaft

Zweck des Rahmenkonzepts

9 Stellungnahmen, die der Gruppe Wissenschaft zugeordnet wurden, stimmen der vorläufigen Ansicht zum Zweck des RK zu. Eine davon begründet die Zustimmung damit, dass ein RK, als Versuch die Rechnungslegungstheorie zu operationalisieren, gesehen werden kann¹¹⁶ und eine andere stellt fest, dass das RK der theoretische Rahmen ist, in dem andere Standards entwickelt werden.¹¹⁷

5 Stellungnahmen in dieser Gruppe lehnen die vorläufige Ansicht zum Zweck des RK ab. Eine davon stimmt der Ersetzung der langen Liste möglicher Nutzer durch eine kürzere Liste der primären Ziele zu. Allerdings ist im bestehenden RK ein Ziel enthalten, das beibehalten und nicht

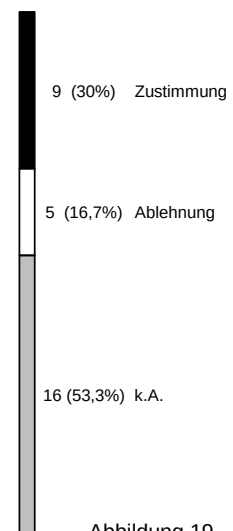


Abbildung 19

¹⁰⁹ Vgl. 3187.

¹¹⁰ Vgl. 3022; 3382; 3328; 3359.

¹¹¹ Vgl. 3205.

¹¹² Vgl. 3672 (2 Länder).

¹¹³ Vgl. 3311.

¹¹⁴ Vgl. 3225.

¹¹⁵ Vgl. 3344.

¹¹⁶ Vgl. 3093.

¹¹⁷ Vgl. 3428.

als sekundär behandelt werden sollte.¹¹⁸ Einige Stellungnahmen sind der Meinung, dass der primäre Zweck des RK zu eng definiert wurde.¹¹⁹ Einer dieser Stellungnahmen zufolge, ist der primäre Zweck z.B. die Entwicklung eines konsistenten, verständlichen Rahmens für die Rechnungslegung. Das IASB bei der Standardsetzung zu leiten, ist Teil dieses Zwecks.¹²⁰

Status des Rahmenkonzepts

8 Stellungnahmen aus der Gruppe Wissenschaft, stimmen der vorläufigen Ansicht zum Status des RK zu. Das Umfeld der Standardsetzung sollte ebenso dynamisch sein, wie die Praxis, die dadurch reguliert wird, was zu Situationen führen kann, in denen ein neuer Standard in Konflikt mit dem RK steht.¹²¹ Zusätzlich wird das RK keine allumfassenden Konzepte für die Rechnungslegung beinhalten, daher wird es einmalige Probleme geben, die sorgfältige, überlegte und begründete Abweichungen erfordern.¹²² Eine weitere Stellungnahme führt aus, dass es Situationen gibt, in denen verschiedene Prinzipien kollidieren, weshalb keine vollständige Konsistenz der Standards mit dem RK möglich ist.¹²³ Auch eine andere Stellungnahme geht auf konkurrierende Prinzipien ein und merkt an, dass eine Abweichung von einem Aspekt des RK, aufgrund der gegensätzlichen Natur der verschiedenen Prinzipien, nicht notwendigerweise selten vorkommen wird.¹²⁴

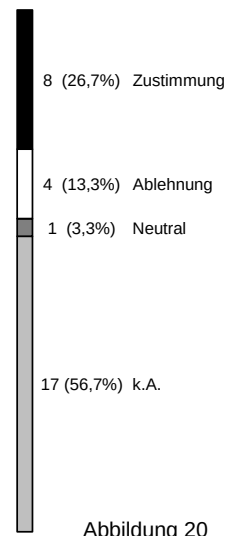


Abbildung 20

4 Stellungnahmen wurden als „Ablehnung“ eingestuft. Eine dieser Stellungnahmen ist z.B. der Meinung, dass das RK auf der höchsten Ebene in der IFRS-Hierarchie stehen und sich auf alle Standards erstrecken sollte, da dies die Konsistenz der einzelnen Standards gewährleistet.¹²⁵ Eine weitere Stellungnahme lehnt die vorgeschlagene Möglichkeit abzuweichen ab, da Abweichungen von stimmigen Prinzipien aus politischen Gründen ermöglicht werden.¹²⁶ Eine andere Stellungnahme würde ein kürzeres RK bevorzugen, das nur grundlegende Konzepte enthält.¹²⁷

1 Stellungnahme wurde der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Es wird ausgeführt, dass die Möglichkeit abzuweichen zwar der einzige pragmatische Weg, jedoch keine konzeptionell stimmige Art zu sein scheint, mit Problemen umzugehen.¹²⁸

¹¹⁸ Vgl. 3105. Es handelt sich dabei um die Unterstützung des IASB „...bei der Förderung der Harmonisierung von Vorschriften, Rechnungslegungsstandards, und Verfahren hinsichtlich der Darstellung von Abschlüssen [...]“. [RK 1b]

¹¹⁹ Vgl. 3120; 3297; 3271.

¹²⁰ Vgl. 3120.

¹²¹ Vgl. 3057_2.

¹²² Vgl. 3060.

¹²³ Vgl. 3162.

¹²⁴ Vgl. 3271.

¹²⁵ Vgl. 3098.

¹²⁶ Vgl. 3255.

¹²⁷ Vgl. 3105.

¹²⁸ Vgl. 3120.

2.6 Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter

Zweck des Rahmenkonzepts

5 Stellungnahmen aus der Gruppe der Abschlussnutzer stimmen der vorläufigen Ansicht zum Zweck des RK zu. Eine davon begründet dies damit, dass die Vorschläge jene Funktion beschreiben, welche die Stellungnahme im bestehenden RK sieht.¹²⁹ Eine andere merkt jedoch an, dass dieser Vorschlag die Wichtigkeit des RK für das Verständnis der Prinzipien durch Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer und Abschlussnutzer nicht ausreichend berücksichtigen könnte. Das RK legt den Rahmen fest, in dem Standards interpretiert und implementiert werden sollen.¹³⁰ Eine weitere Stellungnahme betont, dass das RK ein wichtiges Dokument für jeden ist, der in die Rechnungslegung involviert ist. Als Abschlussnutzer ist die Stellungnahme sehr interessiert an der Entwicklung des RK, da es jene Informationen, die Abschlussnutzer letztlich erhalten, weitgehend beeinflusst.¹³¹

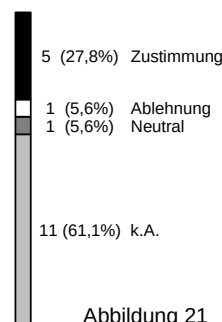


Abbildung 21

1 Stellungnahme wurde als ablehnend eingestuft, da sie den vorgeschlagenen primären Zweck als zu eng definiert sieht. Das erste Kapitel jedes typischen IFRS-Lehrbuchs beginnt, der Stellungnahme zufolge, mit einer Erklärung des RK. Dies zeigt, dass das RK ein grundlegendes Dokument ist, auf das sich alle relevanten Parteien bei der Erstellung und Interpretation von Abschlüssen beziehen.¹³²

1 Stellungnahme ermutigt das IASB die Verständlichkeit des RK stärker zu berücksichtigen, um die Bedürfnisse privater Investoren, öffentlicher Interessen sowie institutioneller Investoren zu berücksichtigen.¹³³

Status des Rahmenkonzepts

7 Stellungnahmen stimmen der vorläufigen Ansicht zum Status zu. Jeder Konflikt zwischen dem RK und Standards sollte Transparenz und eine überzeugende Erklärung erfordern.¹³⁴ Treten Konflikte jedoch nicht nur selten auf, könnte dies, der Ansicht einer Stellungnahme zufolge, die Notwendigkeit anzeigen, das RK zu anpassen.¹³⁵ Auch eine andere Stellungnahme führt aus, dass im Falle einer Abweichung vom RK, zusätzlich zur Erklärung der Abweichung, eine Überarbeitung des RK in Betracht gezogen werden sollte.¹³⁶

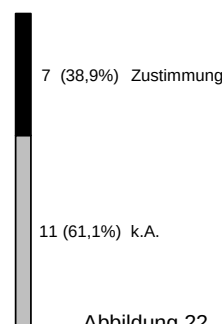


Abbildung 22

¹²⁹ Vgl. 3303.

¹³⁰ Vgl. 3366.

¹³¹ Vgl. 3303.

¹³² Vgl. 3135.

¹³³ Vgl. 3267.

¹³⁴ Vgl. 3303.

¹³⁵ Vgl. 3427.

¹³⁶ Vgl. 3135.

2.7 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

Zweck des Rahmenkonzepts

Nur 1 Stellungnahme der Gruppe Aufsichts- und Regulierungsbehörden, stimmt dem vorgeschlagenen primären Zweck zu und merkt an, dass – wie im DP angedeutet – das RK auch andere Zwecke hat. Eine lange Liste möglicher Nutzer ist jedoch nicht erforderlich.¹³⁷

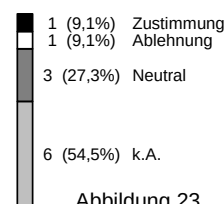


Abbildung 23

1 weitere Stellungnahme glaubt, dass das RK einen dualen Zweck hat. Einerseits die Unterstützung des IASB im Standardsetzungsprozess und andererseits die Bereitstellung von angemessenen für Abschlussnutzer und -ersteller. Um dies zu betonen sollte die Nutzung durch andere Parteien im primären Zweck inkludiert werden.¹³⁸

In 3 Stellungnahmen dieser Gruppe ist keine Tendenz hinsichtlich der Zustimmung oder Ablehnung ersichtlich. Zwei führen, im Wesentlichen an, dass das RK die Entwicklung von konsistenten Standards leiten sollte, jedoch auch eine wichtige Rolle bei der Unterstützung anderer Parteien als dem IASB spielt.¹³⁹ Die dritte Stellungnahme ist der Meinung, dass das RK in zwei Teile geteilt werden sollte. Ein Teil sollte der Unterstützung des IASB im Standardsetzungsprozess dienen, während der andere die grundlegenden Anforderungen und Definitionen enthalten sollte, die den IFRS zugrunde liegen.¹⁴⁰

Status des Rahmenkonzepts

4 Stellungnahmen der Gruppe Aufsichts- und Regulierungsbehörden stimmen der vorläufigen Ansicht zum Status des RK zu. Das RK sollte idealerweise die Entwicklung von Standards leiten und eine konsistente konzeptionelle Basis für die Rechnungslegung bieten. Allerdings muss auch ausreichend Flexibilität auf Standardebene eingeräumt werden, um Fälle zu adressieren, in denen Abweichungen aus praktischen Gründen erforderlich sind oder bei denen es sich um einmalige Bilanzierungsprobleme handelt.¹⁴¹

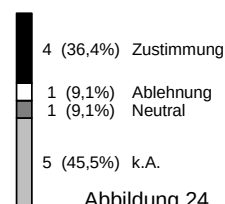


Abbildung 24

1 Stellungnahme glaubt, dass die Anforderungen und Definitionen im RK so prinzipienbasiert und grundlegend sein sollten, dass sie niemals im Konflikt mit einem neuen oder überarbeiteten Standard stehen.¹⁴²

1 weitere Stellungnahme zufolge ist der Status des RK im DP unklar. Es wäre wichtig, zu klären wie das RK mit bestehenden und zukünftigen Standards interagiert und interagieren soll.¹⁴³

¹³⁷ Vgl. 3054.

¹³⁸ Vgl. 3260.

¹³⁹ Vgl. 3083; 3161.

¹⁴⁰ Vgl. 3170.

¹⁴¹ Vgl. 3352.

¹⁴² Vgl. 3170.

¹⁴³ Vgl. 3083.

2.8 Sonstige

Zweck des Rahmenkonzepts

4 Stellungnahmen in dieser Gruppe stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zum primären Zweck des RK zu. Eine davon stellt fest, dass dies andere Parteien nicht davon ausschließt, das RK als Orientierungshilfe für andere Zwecke zu nutzen.¹⁴⁴

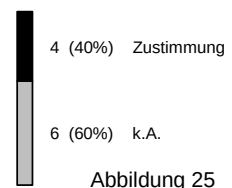


Abbildung 25

Status des Rahmenkonzepts

Auch den Vorschlägen zum Status des RK, stimmen die gleichen 4 Stellungnahmen in dieser Gruppe zu. Eine davon glaubt, dass Abweichungen vom RK und die wesentlichsten Gründe dafür kurz im entsprechenden Standard erwähnt werden sollten, damit offensichtlich ist, dass eine Abweichung erfolgt ist. Um mögliche Abweichungen zu minimieren sollte das RK zusätzlich eine beschränkte Anzahl von Umständen beschreiben, unter denen eine Abweichung gerechtfertigt wäre.¹⁴⁵ Eine weitere zustimmende Stellungnahme, merkt jedoch an, dass eine Abweichung vom RK eine Diskussion auslösen sollte, ob eine Überarbeitung des RK erforderlich ist.¹⁴⁶

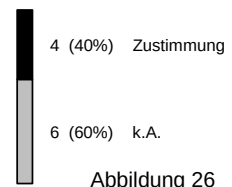


Abbildung 26

2.9 Zusammenfassung der Stellungnahmen

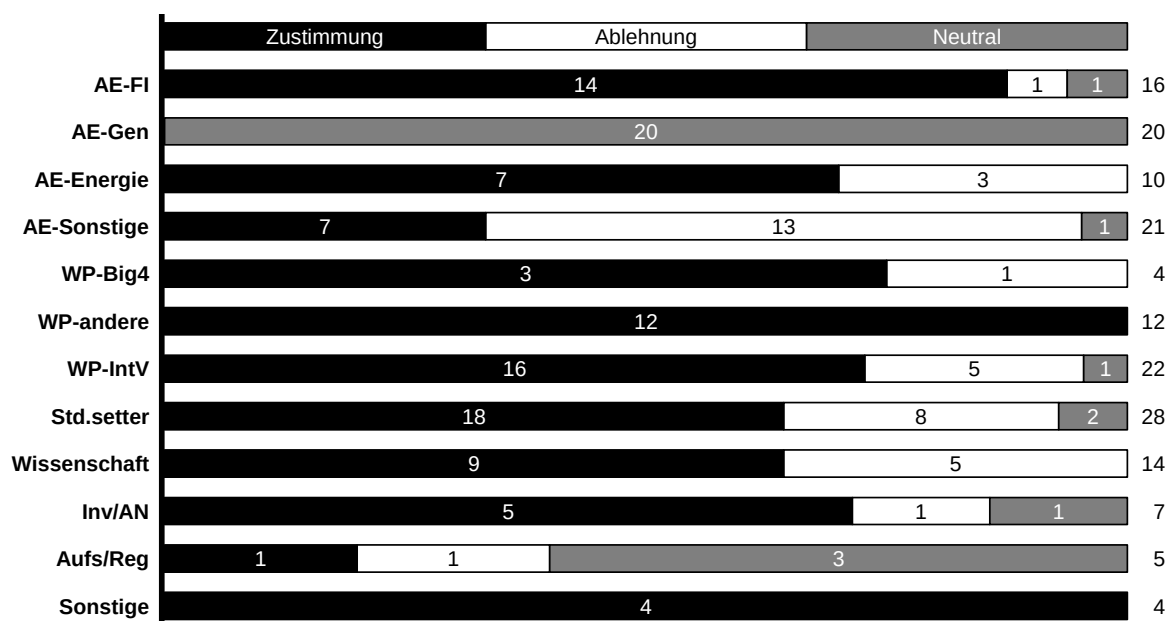


Abbildung 27: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 1 Zweck des RK

Gesamt betrachtet hat etwa ein Drittel der Stellungnahmen die Vorschläge zum Zweck des RK nicht kommentiert. Die restlichen Stellungnahmen stehen den Vorschlägen überwiegend zustimmend gegenüber (60%). Rund 23% jener Stellungnahmen, die die Frage beantwortet haben, lehnen die Vorschläge ab und etwa 18% wurden als „Neutral“ eingestuft. Innerhalb

¹⁴⁴ Vgl. 3175.

¹⁴⁵ Vgl. 3175.

¹⁴⁶ Vgl. 3348.

der Interessengruppen enthält lediglich die Gruppe der Interessenvertreter der Genossenschaften keine einzige zustimmende Stellungnahme. Die weitgehend identischen Stellungnahmen haben, unter Angabe der Frage 1, allgemeine Kommentare – u.a. zu den Besonderheiten des Geschäftsmodells der Genossenschaften – eingereicht. Die Gruppe sonstige Abschlussersteller ist die einzige Gruppe, die mehr ablehnende als zustimmende Stellungnahmen enthält. Die meisten davon sehen die Rolle des RK für andere Parteien nicht ausreichend berücksichtigt. Auch in anderen Gruppen wird die Ablehnung von vielen u.a. damit begründet, dass der primäre Zweck nicht nur auf die Unterstützung des IASBs beschränkt werden, sondern auch die Nutzung durch andere Parteien umfassen sollte. Auch viele der zustimmenden Stellungnahmen weisen auf die Wichtigkeit des RK für andere Parteien hin. Dem primären Zweck wird jedoch u.a. zugestimmt, da robuste Prinzipien wichtig für die Standardsetzung durch das IASB sind.

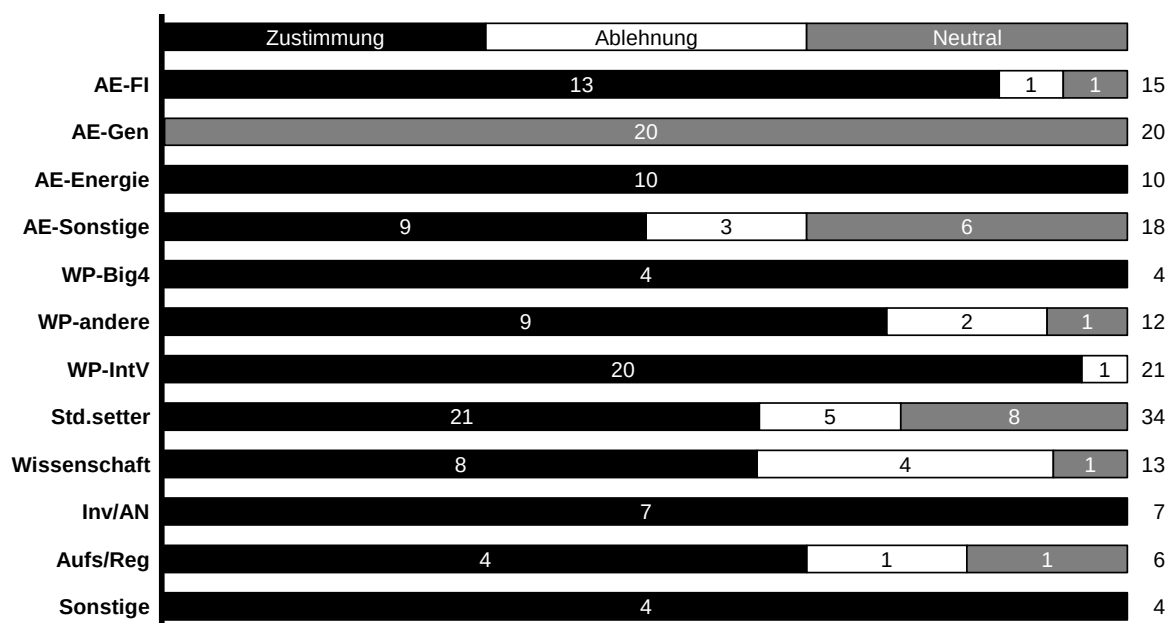


Abbildung 28: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 1 Status des RK

Bei den Antworten zum Status des RK zeigt sich ein ähnliches Bild. Auch hier wurden in fast einem Drittel der Stellungnahmen keine Kommentare eingereicht. Es stimmen allerdings noch mehr Stellungnahmen, die eine Antwort enthalten, den Vorschlägen zu (66,5%) und auch die Gruppe der sonstigen Abschlussersteller enthält mehr zustimmende als ablehnende Stellungnahmen. Etwa 23% der Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet, nur 10% lehnen die Vorschläge zum Status des RK ab.

Die Möglichkeit des IASB bei der Entwicklung und Überarbeitung von Standards vom RK abzuweichen wird häufig befürwortet, da ausreichend Flexibilität auf Standardebene erforderlich ist. Die Rechnungslegung findet meist in einem dynamischen Umfeld statt und das RK kann nicht alle potentiellen und zukünftigen Fälle umfassen. Abweichungen sollten jedoch sorgfältig erklärt und begründet werden. Zusätzlich wird mehrmals erwähnt, dass eine Abweichung nicht zwingend einen Konflikt mit dem RK selbst darstellen muss, sondern ver-

schiedene Aspekte des RK gegeneinander abgewogen werden müssen und ein Konflikt daher oft nur mit einem bestimmten Aspekt des RK auftreten wird. Einige Stellungnahmen merken jedoch auch an, dass eine Abweichung vom RK auf Schwächen im RK hindeuten kann. Einige der ablehnenden Stellungnahmen sind der Meinung, dass das RK den Standards übergeordnet sein sollte. Die restlichen ablehnenden Stellungnahmen lehnen die Möglichkeit des IASB vom RK abzuweichen ab. Ein häufiges Argument dafür ist, dass eine Abweichung vom RK auch eine Anpassung des RK rechtfertigen würde.

3 Elemente des Abschlusses: Definition von Vermögenswerten und Schulden (Frage 2)

3.1 Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung

Die Elemente der Bilanz sind Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital. Durch diese Elemente werden Abschlussnutzern Informationen über die Ressourcen und Verpflichtungen eines berichtenden Unternehmens zur Verfügung gestellt. Abschlussnutzer berücksichtigen diese Informationen, um zukünftige Geldflüsse des Unternehmens zu bewerten. Die Elemente können auch dabei unterstützen, die Effektivität und Effizienz der Unternehmensführung zu beurteilen.¹⁴⁷

In Frage 2 werden die Definitionen von Vermögenswerten und Schulden behandelt. Um in die Bilanz aufgenommen zu werden, müssen Vermögenswerte und Schulden einerseits die jeweilige Definition erfüllen und andererseits müssen die Ansatzkriterien zutreffen.¹⁴⁸

Im DP schlägt das IASB vor, die Definitionen zu verbessern. Folgende Definitionen werden vorgeschlagen:

Vermögenswert	Ein Vermögenswert ist eine gegenwärtige wirtschaftliche Ressource, die auf Grund von Ereignissen in der Vergangenheit vom Unternehmen beherrscht wird.
Schuld	Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens zur Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht.
Wirtschaftliche Ressource	Eine wirtschaftliche Ressource ist ein Recht oder eine andere Wertschöpfungsquelle, die in der Lage ist wirtschaftlichen Nutzen zu generieren.

Tabelle 5: Vorgeschlagene Definitionen für Vermögenswerte und Schulden¹⁴⁹

Die wesentlichsten Unterschiede zur bisherigen Definition sind die folgenden:

- Ein Vermögenswert ist eine Ressource anstatt eines Zuflusses von wirtschaftlichem Nutzen aus einer Ressource.
- Eine Schuld ist eine Verpflichtung anstatt eines möglichen Abflusses von wirtschaftlichem Nutzen.
- Sowohl Vermögensgegenstände als auch Schulden müssen in der Lage sein Zuflüsse bzw. Abflüsse zu generieren. Diese Zu- bzw. Abflüsse müssen nicht mehr erwartet werden. Unsicherheit in Form eines Wahrscheinlichkeitsschwellenwerts spielt somit keine Rolle.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Vgl. DP 2.6-2.7.

¹⁴⁸ Vgl. DP 2.8. Die Vorschläge zum Ansatz von Vermögenswerten und Schulden werden in Frage 8 behandelt.

¹⁴⁹ Eigene Übersetzung nach DP 2.11. Die bestehenden Definitionen können in der deutschen Fassung in RK 49 nachgelesen werden. Da es noch keine offizielle Übersetzung für die vorgeschlagenen Definitionen gibt, wird hier eine eigene Übersetzung angegeben, mit der in der Folge gearbeitet wird. Bei der Übersetzung können jedoch Detailspekte verloren gehen.

¹⁵⁰ Vgl. DP 2.10. Die Rolle von Unsicherheit bei der Definition von Vermögenswerten und Schulden wird in Frage 3 behandelt.

Um Klarheit hinsichtlich der ersten zwei Punkte zu schaffen erfolgt der Verweis auf die Zu- bzw. Abflüsse nur indirekt über die separate Definition der wirtschaftlichen Ressource.¹⁵¹ Der Begriff „gegenwärtig“ wurde in die Definition von Vermögenswerten aufgenommen um die Parallelen zur Definition von Schulden zu verdeutlichen. Der Verweis auf Ereignisse aus der Vergangenheit soll in beiden Definitionen verdeutlichen, dass Vermögenswerte und Schulden aus Transaktionen oder Ereignissen entstanden sind, die in der Vergangenheit liegen.¹⁵²

Die konkrete Fragestellung der Frage 2 bezieht sich auf:

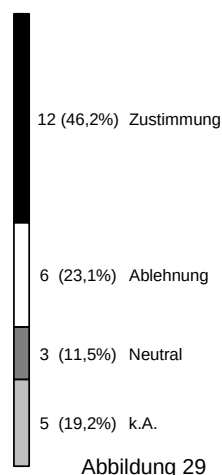
- a) die vorgeschlagene Definition für Vermögenswerte
- b) die vorgeschlagene Definition für Schulden
- c) die vorgeschlagene Definition der wirtschaftlichen Ressource

Es wurde gefragt, ob die Stellungnehmenden diesen Definitionen zustimmen und gebeten die Antwort zu begründen.

3.2 Abschlussersteller

3.2.1 Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter

12 Finanzinstitutionen bzw. deren Interessenvertreter stimmen den vorgeschlagenen Definitionen zu. Eine davon befindet die vorgeschlagenen Definitionen für sinnvoll und verständlich.¹⁵³ Eine weitere begrüßt die verbesserte Klarheit der Definitionen und erwartet nicht, dass sich die derzeitigen Praktiken durch die neuen Definitionen verändern.¹⁵⁴ Die separate Definition der wirtschaftlichen Ressource, zusammen mit den Definitionen von Vermögenswerten und Schulden, ist konsistent mit den bestehenden Definitionen und wird dazu beitragen Unklarheiten zu vermindern.¹⁵⁵ Drei der zustimmenden Stellungnahmen merken jedoch an, dass die neuen Definitionen sehr weit definiert sind, wodurch Ansatzkriterien und Bewertungsvorschriften einen erhöhten Stellenwert einnehmen, um eine vermehrte Erfassung von Vermögenswerten und Schulden zu verhindern.¹⁵⁶ Eine Stellungnahme schlägt vor genauer zu definieren, wann eine wirtschaftliche Ressource in die Lage versetzt wird, wirtschaftlichen Nutzen zu generieren.¹⁵⁷ Eine andere zustimmende Stellungnahme schlägt vor den Begriff „gegenwärtig“ aus der Definition zu entfernen, da ohnehin klar ist, dass sich die Beurteilung, ob ein Vermögensgegenstand bzw. eine Schuld existiert, auf den Bilanzstichtag bezieht.¹⁵⁸



¹⁵¹ Vgl. DP 2.13.

¹⁵² Vgl. DP 2.16.

¹⁵³ Vgl. 3140.

¹⁵⁴ Vgl. 3235.

¹⁵⁵ Vgl. 3365.

¹⁵⁶ Vgl. 3149; 3190; 3372.

¹⁵⁷ Vgl. 3169.

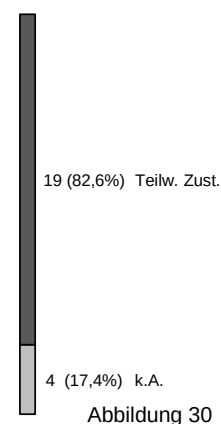
¹⁵⁸ Vgl. 3212.

6 Stellungnahmen lehnen die vorgeschlagenen Definitionen ab. Eine davon begründet dies damit, dass unbeabsichtigte Konsequenzen erwartet werden und die Definitionen zu stark mit den Ansatzkriterien und Eigentumsverhältnissen vermischt werden.¹⁵⁹ Eine andere Stellungnahme führt an, dass die Formulierung der Definitionen so allgemein gehalten ist, dass jeder entsprechend argumentierte Sachverhalt die Definitionen erfüllen könnte. Als Beispiel werden originärer Firmenwert sowie F&E-Projekte genannt.¹⁶⁰ Eine weitere Stellungnahme gibt als Grund für die Ablehnung an, dass in der Praxis keine Schwierigkeiten bei der Interpretation auftreten, ob ein Vermögenswert das Recht darauf oder das zugrundeliegende Objekt ist.¹⁶¹ Eine Stellungnahme schlägt andere Definitionen vor, ohne weitere Kommentare abzugeben¹⁶² und eine andere befürwortet zwar Verbesserungen der Definitionen, sieht im konkreten Vorschlag allerdings Änderungen, die über Verbesserungen hinausgehen.¹⁶³

3 Stellungnahmen wurden als „Neutral“ eingestuft, da sie die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen ablehnen, ansonsten jedoch keine Kommentare zu den vorgeschlagenen Definitionen eingereicht haben.¹⁶⁴

3.2.2 Genossenschaften – Interessenvertreter

Die vorgeschlagenen Definitionen erscheinen 19 Interessenvertretern der Genossenschaften angemessen, sofern sie richtig und flexibel auf unterschiedliche Situationen angewandt werden. Daher wird allerdings kein Nutzen darin gesehen, bei der Beurteilung, ob ein Vermögenswert oder eine Schuld existiert, auf die Berücksichtigung von Unsicherheit zu verzichten. Ansonsten könnte das gesamte eingezahlte Kapital der Mitglieder einer Genossenschaft als Schuld eingestuft werden, sofern sie die Möglichkeit haben, ihre Einlage zurückzufordern. Eine Rückzahlung des gesamten Betrags würde jedoch einer Auflösung der Genossenschaft gleichkommen, was den Stellungnahmen zufolge, unter Annahme der „going concern“-Prämisse, ein irrelevantes Szenario darstellt.¹⁶⁵



3.2.3 Energiesektor inkl. Interessenvertreter

11 Stellungnahmen der Interessengruppe Energiesektor stimmen den vorgeschlagenen Definitionen zu. Die vorgeschlagenen Änderungen werden als Klarstellung betrachtet.¹⁶⁶

¹⁵⁹ Vgl. 3079.

¹⁶⁰ Vgl. 3333.

¹⁶¹ Vgl. 3337.

¹⁶² Vgl. 3284. Aus Sicht des Verfassers dieser Arbeit kann der Vorschlag anderer Definitionen als Ablehnung der vorgeschlagenen Definitionen verstanden werden.

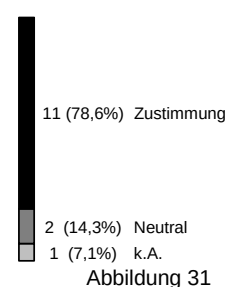
¹⁶³ Vgl. 3151.

¹⁶⁴ Vgl. 3126; 3188. Die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen wird in Frage 3 behandelt.

¹⁶⁵ Vgl. 3053; 3110; 3124; 3150; 3155; 3191; 3272; 3273; 3287; 3288; 3290; 3292; 3295; 3304; 3315; 3334; 3356; 3607. Stellungnahmen, die den Definitionen grundsätzlich zustimmen, jedoch die Entfernung des Erwartungsbegriffs ablehnen, wurden der Kategorie „Teilweise Zustimmung“ zugeordnet.

Dadurch könnten zukünftige Fehlinterpretationen vermieden werden.¹⁶⁷ Einer Stellungnahme zufolge sind die vorgeschlagenen Definitionen nützlicher und relevanter als die bestehenden Definitionen.¹⁶⁸ Die Ausdrücke „gegenwärtige wirtschaftliche Ressource“ und „gegenwärtige Verpflichtung“ spiegeln exakt die Natur eines Vermögensgegenstandes bzw. einer Schuld wieder.¹⁶⁹ Einige der zustimmenden Stellungnahmen in dieser Gruppe gehen auf regulatorische Vermögenswerte und Schulden ein.¹⁷⁰ Mit den bestehenden Definitionen war einer Stellungnahme zufolge unklar, ob regulatorische Vermögenswerte und Schulden angesetzt werden sollen.¹⁷¹ Nach Einschätzung dieser und drei weiterer, identischer, Stellungnahmen werden regulatorische Vermögenswerte und Schulden von den vorgeschlagenen Definitionen – zumindest teilweise – umfasst.¹⁷² Die Identifizierung des vergangenen Ereignisses wird, in diesem Zusammenhang, in vier anderen identischen Stellungnahmen als essentiell eingestuft.¹⁷³

In dieser Gruppe wurden 2 Stellungnahmen der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine davon führt aus, dass die Definitionen keine grundlegenden Änderungen darstellen.¹⁷⁴ Der zweiten Stellungnahme zufolge wird die gesonderte Definition der wirtschaftlichen Ressource nicht als hilfreich angesehen. Zusätzlich sind die Auswirkungen dieser Definition unklar.¹⁷⁵



3.2.4 Sonstige inkl. Interessenvertreter

18 Stellungnahmen in der Gruppe sonstige Abschlussersteller stimmen den vorgeschlagenen Definitionen zumindest weitgehend zu. Die Definitionen sind weit genug um verschiedene Arten von wirtschaftlichem Nutzen zu umfassen.¹⁷⁶ Dadurch wird den Ansatzkriterien jedoch ein erhöhter Stellenwert zugewiesen.¹⁷⁷ Sofern diese nicht streng genug definiert sind, könnten Vermögenswerte zum Ansatz gelangen, die bisher nicht angesetzt wurden.¹⁷⁸ Einige Stellungnahmen führen Verbesserungsvorschläge an. In der Definition von Schulden sollte z.B. klargestellt werden, dass die Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource auf eine dritte Partei erfolgen und die Übertragung eine Verpflichtung des Unternehmens erfüllen

¹⁶⁶ Vgl. 3085; 3200; 3418.

¹⁶⁷ Vgl. 3085.

¹⁶⁸ Vgl. 3321.

¹⁶⁹ Vgl. 3085.

¹⁷⁰ Die Frage, inwiefern die vorgeschlagenen Definitionen auf regulatorische Vermögenswerte und Schulden anwendbar sind, wird in dem Diskussionspapier DP/2014/2 des IASB, zum Thema preis-regulierte Geschäftsvorfälle, behandelt. Näheres siehe IASB (2014).

¹⁷¹ Vgl. 3085.

¹⁷² Vgl. 3085; 3321; 3322; 3323.

¹⁷³ Vgl. 3262; 3263; 3264; 3265.

¹⁷⁴ Vgl. 3339.

¹⁷⁵ Vgl. 3218.

¹⁷⁶ Vgl. 3045.

¹⁷⁷ Vgl. 3113.

¹⁷⁸ Vgl. 3117.

muss.¹⁷⁹ Anstelle einer gesonderten Definition für die wirtschaftliche Ressource würde eine Stellungnahme bevorzugen, den Begriff „in der Lage“ direkt in den Definitionen zu inkludieren.¹⁸⁰ Der Begriff „Ereignis“ könnte zu weit interpretiert werden, daher schlägt eine Stellungnahme vor diesen Begriff zu definieren.¹⁸¹ Der Ausdruck „gegenwärtig“ sollte in Bezug auf wirtschaftliche Ressourcen genauer erklärt werden¹⁸² und zu den Begriffen „wirtschaftlicher Nutzen“ und „Wertschöpfung“ sollten Erklärungen zur Verfügung gestellt werden, um Fehlinterpretationen zu vermeiden.¹⁸³

8 Stellungnahmen wurden als „Neutral“ erfasst. Auch in dieser Gruppe lehnt eine Stellungnahme die Entfernung des Erwartungsbegriffs ab, ohne weitere Kommentare zu den vorgeschlagenen Definitionen abzugeben.¹⁸⁴

Eine zweite Stellungnahme äußert Besorgnis hinsichtlich der Entfernung des Bezugs auf erwartete Zuflüsse, da dies zu mehr Subjektivität und erhöhter Komplexität führen könnte.¹⁸⁵ Drei identischen Stellungnahmen zufolge ist dieses Thema so wichtig, dass eine genaue Analyse erfolgen sollte, welche Auswirkung die vorgeschlagenen Änderungen auf bestehende Standards hätten.¹⁸⁶ Dabei sollen auch die entstehenden Kosten für Abschlussersteller berücksichtigt werden, da die vorgeschlagenen Definitionen grundlegende Änderungen, in der Art und Weise wie Vermögenswerte und Schulden identifiziert werden, darstellen.¹⁸⁷

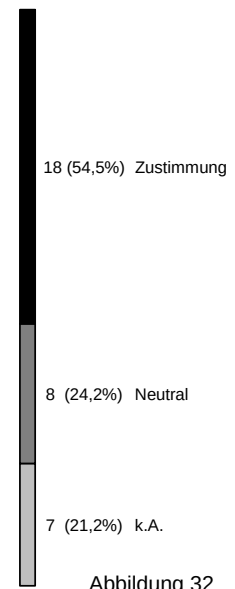


Abbildung 32

3.3 Wirtschaftsprüfer

3.3.1 Big Four

Ernst & Young stimmt den vorgeschlagenen Definitionen zu, merkt allerdings an, dass diese weiter definiert sind, als die bestehenden.¹⁸⁸ KPMG und PwC stimmen der grundsätzlichen Richtung der neuen Definitionen zu.¹⁸⁹

PwC sieht in den Vorschlägen eine Verbesserung, die es dem IASB erleichtert Entscheidungen bei der Entwicklung von Standards zu erklären, betrachtet jedoch den Verweis auf „gegenwärtig“ – vor allem hinsichtlich bedingter Verpflichtungen – als redundant, da es zu Fehlinterpretationen bei der Anwendung kommen könnte.¹⁹⁰ KPMG gibt an, dass einige der Konzepte Herausforderungen bei der Anwendung darstellen könnten. Da die praktischen

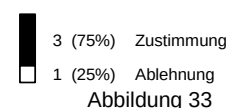


Abbildung 33

¹⁷⁹ Vgl. 3045; 3089.

¹⁸⁰ Vgl. 3089.

¹⁸¹ Vgl. 3129.

¹⁸² Vgl. 3147.

¹⁸³ Vgl. 3298.

¹⁸⁴ Vgl. 3030.

¹⁸⁵ Vgl. 3275.

¹⁸⁶ Vgl. 3353; 3354; 3355.

¹⁸⁷ Vgl. 3131.

¹⁸⁸ Vgl. 3362.

¹⁸⁹ Vgl. 3331; 3308.

¹⁹⁰ Vgl. 3331.

Auswirkungen nicht vollständig klar sind, wird empfohlen mögliche Schwierigkeiten bei der Anwendung im Vorfeld zu behandeln. Es ist nicht klar welche Sachverhalte bisher nicht angesetzt wurden, da sie die Definitionen oder die Ansatzkriterien nicht erfüllt haben, zukünftig aber zum Ansatz gelangen könnten. Als Beispiel werden u.a. regulatorische Abgrenzungen, selbst geschaffene Marken und Verträge mit Mitarbeitern genannt.¹⁹¹

Deloitte stimmt zwar grundsätzlich zu, dass präzisere Definitionen erstrebenswert sind und ein Vermögenswert ein Recht bzw. eine Ressource darstellt, anstatt des Zuflusses von wirtschaftlichem Nutzen, lehnt jedoch die Formulierung der vorgeschlagenen Definition des IASB ab. Sowohl für die Definition von Vermögenswerten als auch für die Definition von Schulden werden andere Formulierungen vorgeschlagen.¹⁹²

3.3.2 Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften

In dieser Gruppe stimmen 7 Stellungnahmen den vorgeschlagenen Definitionen zu. Sie sind klar, präzise und leicht verständlich, wodurch das Risiko inkonsistenter Interpretationen verringert wird.¹⁹³ Zusätzlich sind sie klarer als die bestehenden, allerdings sehr weit, wodurch sich mehr Sachverhalte als Vermögenswert bzw. Schuld qualifizieren als bisher.¹⁹⁴ Dadurch wird den Ansatzkriterien ein erhöhter Stellenwert zugewiesen.¹⁹⁵

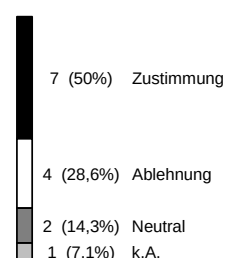


Abbildung 34

Auch in dieser Gruppe werden einige Verbesserungsvorschläge angeführt. Beispielsweise könnte die Definition der wirtschaftlichen Ressource auch in der Definition von Vermögenswerten erfolgen¹⁹⁶ und die Begriffe Wert und wirtschaftlicher Nutzen sollten genauer definiert werden.¹⁹⁷ Die Definition von Beherrschung sollte in die Definition integriert werden, anstatt sie nur als zusätzliche Leitlinie in das RK aufzunehmen. Um die Parallelen zwischen der Definition von Vermögenswerten und der Definition von Schulden aufzuzeigen wird darüber hinaus bevorzugt, den Begriff „gegenwärtig“ aus der Definition von Schulden zu entfernen, anstatt ihn in die Definition von Vermögenswerten aufzunehmen. Der Verweis auf vergangene Ereignisse wird als ausreichend betrachtet.¹⁹⁸ Eine andere zustimmende Stellungnahme stellt hingegen in Frage, ob ein Verweis auf vergangene Ereignisse erforderlich ist. Dem DP zufolge soll dieser Begriff bei der Identifizierung von Vermögenswerten bzw. Schulden helfen, der Stellungnahme zufolge geht dies jedoch über die konzeptionelle Ebene hinaus.¹⁹⁹ Eine dritte Stellungnahme, die sich zu diesem Thema äußert, stuft den Verweis auf ein ver-

¹⁹¹ Vgl. 3308.

¹⁹² Vgl. 3221.

¹⁹³ Vgl. 3177.

¹⁹⁴ Vgl. 3183.

¹⁹⁵ Vgl. 3183; 3270. Die Vorschläge zum Ansatz werden in Frage 8 behandelt.

¹⁹⁶ Vgl. 3341.

¹⁹⁷ Vgl. 3299.

¹⁹⁸ Vgl. 3177.

¹⁹⁹ Vgl. 3299.

gangenes Ereignis zusammen mit der Nutzung des Begriffs „gegenwärtig“ als essentiell ein.²⁰⁰

4 Stellungnahmen lehnen die vorgeschlagenen Definitionen ab. Zwei davon lehnen sie aufgrund der Entfernung des Erwartungsbegriffs ab.²⁰¹ Die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Ressource in der Lage ist wirtschaftlichen Nutzen zu generieren, setzt den gleichen Denkprozess voraus, wie die Beurteilung, ob ein zukünftiger Zufluss erwartet wird. Erwartungen erleichtern jedoch das Verständnis der Definitionen von Vermögenswerten und Schulden.²⁰² Eine andere Stellungnahme schlägt z.B. abgeänderte Definitionen vor. Die Definition von Vermögenswerten bzw. Schulden soll neben wirtschaftlichen Ressourcen auch einen Verweis auf „social impact resources“ enthalten. Die Stellungnahme definiert eine „social impact resource“ als Investition, die in der Lage ist sozialen Nutzen für das Unternehmen oder die Gesellschaft zu generieren.²⁰³

2 Stellungnahmen wurden als „Neutral“ eingeordnet. Eine davon zeigt sich besorgt, dass die vorgeschlagenen Änderungen zu einem höheren Grad an Subjektivität bei der Identifizierung von Vermögenswerten und Schulden führen und Subjektivität dadurch auch für die Qualität von entsprechenden Prüfungsnachweisen eine Rolle spielt.²⁰⁴ Die zweite Stellungnahme führt aus, dass die vorgeschlagenen Definitionen nur in Verbindung mit den Ansatzkriterien bewertet werden können. Zusätzlich wird – nach dem Vorbild der Definition von immateriellen Vermögenswerten des IAS 38 – vorgeschlagen, die Inkludierung von „Identifizierbarkeit“, als Voraussetzung für die Existenz von Vermögenswerten, in Betracht zu ziehen.²⁰⁵

3.3.3 Interessenvertreter, Organisationen und Verbände

20 Stellungnahmen in dieser Gruppe stimmen den vorgeschlagenen Definitionen zu. Sie sind präziser und fokussierter und zeigen die Parallelen, zwischen den Definitionen von Vermögenswerten und Schulden deutlicher als die bisherigen Definitionen.²⁰⁶ Die überarbeitete Definition für Vermögenswerte schafft Klarheit und lenkt den Fokus auf die Rechte, anstatt auf wirtschaftlichen Nutzen aus diesen Rechten.²⁰⁷ Da die neuen Definitionen allerdings weiter sind als bisher, könnten mehr Sachverhalte umfasst sein, was dazu führt, dass klarere Filter beim Ansatz zur Anwendung kommen müssen, damit keine sehr unsicheren, unangebrachten oder schwer zu bewertenden Vermögenswerte und Schulden zum Ansatz in der Bilanz

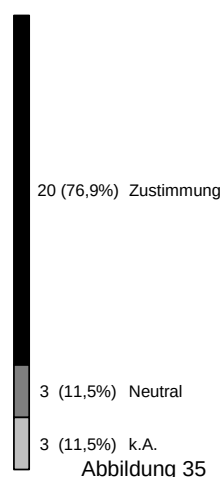


Abbildung 35

²⁰⁰ Vgl. 3183.

²⁰¹ Vgl. 3069; 3336.

²⁰² Vgl. 3336.

²⁰³ Vgl. 2143.

²⁰⁴ Vgl. 3291.

²⁰⁵ Vgl. 3306.

²⁰⁶ Vgl. 3048; 3171; 3343.

²⁰⁷ Vgl. 3067; 3068.

gelangen.²⁰⁸ Erneut werden einige Verbesserungsvorschläge genannt. Die benutzten Ausdrücke wie z.B. „vom Unternehmen beherrscht“ und „vergangene Ereignisse“ sollten deutlicher erklärt werden.²⁰⁹ Auch in dieser Gruppe werden die Begriffe „vergangenes Ereignis“ und „gegenwärtig“ diskutiert. Eine Stellungnahme hält es nicht für erforderlich, sowohl den Begriff „gegenwärtig“ als auch den Verweis auf vergangene Ereignisse zu inkludieren, da der Begriff „gegenwärtig“ alleine aussagekräftig genug ist.²¹⁰ Einige Mitwirkende an einer Stellungnahme haben dies auch angemerkt, die Mehrheit der Mitwirkenden findet allerdings, dass die Definition durch die gleichzeitige Beibehaltung des Begriffs „gegenwärtig“ und des Bezugs auf vergangene Ereignisse an Klarheit gewinnt.²¹¹ Auch einige andere Stellungnahmen sehen den Begriff „gegenwärtig“ als nützliche Ergänzung zur Definition von Vermögenswerten²¹² und auch die Beibehaltung des Verweises auf vergangene Ereignisse ist sinnvoll um eine korrekte Anwendung sicherzustellen.²¹³

3 Stellungnahmen wurden als „Neutral“ erfasst. Auch in dieser Gruppe lehnt eine Stellungnahme die Entfernung des Erwartungsbegriffs, ohne weitere Kommentare zu den vorgeschlagenen Definitionen, ab.²¹⁴ Die zweite Stellungnahme führt aus, dass sich die vorgeschlagenen Definitionen auf wirtschaftliche Ressourcen beziehen, die mit Bezug auf „wirtschaftlichen Nutzen“ und „Wert“ definiert werden. Diese zwei Begriffe werden jedoch im RK nicht definiert.²¹⁵ Die dritte neutrale Stellungnahme gibt u.a. an, dass die vorgeschlagenen Definitionen einfacher sind als die bisherigen. Allerdings benötigen einige Konzepte weitere Überarbeitungen.²¹⁶

3.4 Standardsetter

23 Standardsetter stimmen den vorgeschlagenen Definitionen für Vermögenswerte und Schulden zumindest weitgehend zu. Sie stellen im Vergleich zu den bestehenden Definitionen eine Verbesserung dar,²¹⁷ sind leichter verständlich als die bisherigen Definitionen²¹⁸ und führen zu konsistenteren Interpretationen.²¹⁹ Zusätzlich sind sie präziser und deutlicher und könnten Inkonsistenzen zwischen dem RK und bestehenden Standards vermeiden²²⁰ sowie das Verständnis davon verbessern, was ein Vermögenswert bzw. eine Schuld ist.²²¹ Zwei Stellungnahmen stellen fest, dass einige der vorgeschlagenen Änderungen nicht nur

²⁰⁸ Vgl. 3171; 3343.

²⁰⁹ Vgl. 3186; 3603.

²¹⁰ Vgl. 3048.

²¹¹ Vgl. 3261.

²¹² Vgl. 3067; 3068; 3215; 3416.

²¹³ Vgl. 3067; 3068; 3416.

²¹⁴ Vgl. 3202.

²¹⁵ Vgl. 3056.

²¹⁶ Vgl. 3473.

²¹⁷ Vgl. 3052; 3187; 3268.

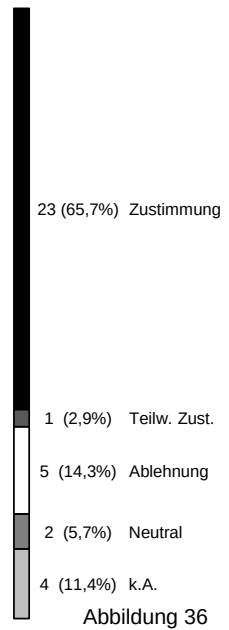
²¹⁸ Vgl. 3111; 3359; 3382.

²¹⁹ Vgl. 3382.

²²⁰ Vgl. 3205; 3211; 3672 (4 Länder).

²²¹ Vgl. 3476.

Klarstellungen sind und eine weitere Auffassung von Vermögenswerten und Schulden zur Folge haben könnten. Als Beispiele für entsprechende Vermögenswerte werden die Belegschaft eines Unternehmens und eine verbesserte Marktsituation durch Marketingaktivitäten genannt.²²² Eine Stellungnahme lehnt die Inkludierung des Beherrschungsbegriffs ab, weil dadurch die Verbindung zu einem bestimmten Unternehmen in der Definition inkludiert wird. Die Definition sollte sich nur auf wirtschaftliche Ereignisse beziehen, ohne Rücksicht darauf, welches Unternehmen sie bilanziert. Daher sollte Beherrschung Teil der Ansatzkriterien sein.²²³ Andere Stellungnahmen in dieser Gruppe halten es jedoch für erforderlich, einen Bezug auf die Sphäre des Unternehmens in den Definitionen beizubehalten, da sie letztlich die Vermögenswerte und Schulden eines Unternehmens umfassen sollen. Diese Verbindung erst nach der Beurteilung der Existenz eines Vermögenswerts herzustellen, ist nicht sinnvoll, da z.B. nicht alle Fische im offenen Meer Vermögenswerte für ein Unternehmen darstellen.²²⁴ Durch die Inkludierung des Beherrschungskonzepts, wird die Definition von Vermögenswerten schlüssig und die Effizienz der Anwendung durch Unternehmen erhöht.²²⁵ Neben dem Beherrschungsbegriff wurde auch der Verweis auf vergangene Ereignisse mehrfach erwähnt. Jener Stellungnahme zufolge, welche die Inkludierung des Beherrschungsbegriffs ablehnt, ist auch der Verweis auf vergangene Ereignisse in den Ansatzkriterien passender, da der entscheidende Aspekt ist, ob der Vermögenswert bzw. die Schuld existiert und nicht woraus er bzw. sie entstanden ist.²²⁶ Andere Stellungnahmen halten den Bezug zu vergangenen Ereignissen nicht für erforderlich, da der zukünftig generierbare Nutzen entscheidend ist, anstelle des vergangenen Ereignisses²²⁷ und ein vergangenes Ereignis nicht immer erforderlich ist, damit am Bilanzstichtag ein Vermögenswert oder eine Schuld besteht.²²⁸ Im Gegensatz dazu nennen zwei Stellungnahmen Gründe dafür, warum der Verweis auf vergangene Ereignisse beibehalten werden sollte. Eine davon führt an, dass die vorgeschlagene Betrachtungsweise konsistent mit der bisherigen Natur der Rechnungslegung ist,²²⁹ während die andere angibt, dass die Aussage der Definition, ohne den Verweis auf vergangene Ereignisse, verändert werden könnte.²³⁰



²²² Vgl. 3111; 3382.

²²³ Vgl. 3811.

²²⁴ Vgl. 3382.

²²⁵ Vgl. 3052.

²²⁶ Vgl. 3811.

²²⁷ Vgl. 3350.

²²⁸ Vgl. 3052.

²²⁹ Vgl. 3268.

²³⁰ Vgl. 3357.

1 Stellungnahme stimmt den vorgeschlagenen Definitionen zwar zu, lehnt jedoch die Entfernung des Erwartungsbegriffs ab und wurde daher als „teilweise Zustimmung“ erfasst.²³¹

5 Stellungnahmen wurden als „Ablehnung“ eingestuft. Drei davon befürworten die Beibehaltung der bestehenden Definitionen.²³² Eine Begründung dafür ist z.B., dass die vorgeschlagenen Definitionen zu weit und mehrdeutig sind, was zum Ansatz von selbsterstellten Vermögenswerten führen könnte.²³³ Eine der Stellungnahmen bevorzugt zwar die Beibehaltung der bestehenden Definitionen, weil sie einen Vermögenswert, als den aus einer Ressource resultierenden Nutzen sieht, stimmt aber zu, dass diese Definition nicht praktikabel ist. Daher soll im RK klargestellt werden, dass ein Vermögenswert tatsächlich der wirtschaftliche Nutzen ist, für Bilanzierungszwecke jedoch die vorgeschlagene Definition zur Anwendung kommt.²³⁴ Andere Begründungen für die Ablehnung sind, dass die vorgeschlagenen Definitionen nicht leichter verständlich sind²³⁵ und zu stark mit den Aspekten des Ansatzes vermischt werden.²³⁶

2 Stellungnahmen wurden als „Neutral“ erfasst. Eine davon ist von der Notwendigkeit die bestehenden Definitionen zu ändern nicht überzeugt, da diese in der Praxis gut funktionieren und in den Beispielen im DP keine Unklarheiten bestehen, dass die Ressource den Vermögenswert darstellt und nicht die erwarteten Zuflüsse von wirtschaftlichem Nutzen. Da u.a. die Auswirkungen der vorgeschlagenen Änderungen nicht behandelt werden, ist eine Einschätzung darüber hinaus kaum möglich.²³⁷ Die zweite Stellungnahme führt u.a. aus, dass die Definitionen nicht alle bestehenden und zukünftigen Transaktionen und Ereignisse umfassen können, weshalb es immer Fälle geben wird, für die Bilanzierungsmethoden entwickelt werden müssen. In solchen Fällen könnten die Änderungen zu einem erweiterten Ansatz von Vermögenswerten und Schulden führen, was letztlich die Komplexität und die Kosten für die Abschlusserstellung erhöht sowie erweiterte Möglichkeiten bietet, die im Abschluss inkludierte Information zu manipulieren.²³⁸

3.5 Wissenschaft

9 Stellungnahmen stimmen den vorgeschlagenen Definitionen zu. Sie stellen eine Verbesserung dar²³⁹ und sind klarer als die bestehenden Definitionen.²⁴⁰ Zusätzlich sind sie weniger schwerfällig²⁴¹, leichter verständlich, konsistenter interpretierbar²⁴² und vereinfachen die

²³¹ Vgl. 3146.

²³² Vgl. 3294; 3672 (1Land); 3346.

²³³ Vgl. 3672 (1 Land).

²³⁴ Vgl. 3346.

²³⁵ Vgl. 3328.

²³⁶ Vgl. 3141.

²³⁷ Vgl. 3430.

²³⁸ Vgl. 3320.

²³⁹ Vgl. 3120; 3335.

²⁴⁰ Vgl. 3120; 3057.

²⁴¹ Vgl. 3120.

Identifizierung von Vermögenswerten.²⁴³ Auch die separate Definition der wirtschaftlichen Ressource verbessert die Klarheit und verdeutlicht die Trennung der Definitionen von den Ansatzkriterien.²⁴⁴

3 Stellungnahmen stimmen den Definitionen im Allgemeinen zu, lehnen jedoch die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen ab.²⁴⁵

4 Stellungnahmen lehnen die vorgeschlagenen Definitionen ab. Drei davon schlagen andere Definitionen vor.²⁴⁶ Eine andere führt aus, dass die bestehenden Definitionen sowie die Ansatzkriterien genutzt werden, um zu lehren ob und wie ein wirtschaftliches Ereignis erfasst werden muss. Die vorgeschlagenen Definitionen trennen jedoch Vermögenswerte nicht ausreichend von Aufwendungen. Daher sollte in der Definition von Vermögenswerten deutlich zum Ausdruck kommen, dass der Nutzen über den Bilanzstichtag hinaus generierbar sein muss.²⁴⁷

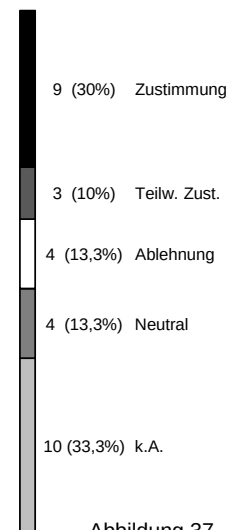


Abbildung 37

In 4 Stellungnahmen ist keine Tendenz hinsichtlich der Zu- bzw. Ablehnung erkennbar. Eine davon führt aus, dass der Begriff „wirtschaftlich“ aus dem Ausdruck „wirtschaftliche Ressourcen“ entfernt werden sollte, da die wirtschaftliche Dimension für die Definition von Vermögenswerten bzw. Schulden keine Rolle spielt. Ein Vermögenswert kann auch sozial oder ökologisch sein.²⁴⁸ Eine andere merkt nur an, dass die Auswirkungen der vorgeschlagenen Änderungen auf bestehende und zukünftige Standards schwierig vorhersehbar sind.²⁴⁹ Eine weitere Stellungnahme schlägt vor, im RK eine Trennung in finanzielle und betriebliche Vermögenswerte vorzusehen, da die Rollen dieser beiden Arten von Vermögenswerten unterschiedlich sind. Finanzielle Vermögenswerte dienen meist Handelszwecken, um Gewinne aus den Schwankungen der Marktpreise zu ziehen und weisen eine eindeutige Verbindung zum Unternehmenswert auf, während betriebliche Vermögenswerte als Inputfaktoren für die Produktion eingesetzt werden. Die relevante Information über betriebliche Vermögenswerte ist daher die Produktionskapazität, die daraus generiert werden kann.²⁵⁰ Zusätzlich wurde eine Studie eingereicht, in der anhand eines komplexen IT-Programms Verbesserungsmöglichkeiten, Inkonsistenzen und Mehrdeutigkeiten zwischen den bestehenden und den vorgeschlagenen Definitionen analysiert werden. Es werden verbesserte Definitionen vorgeschlagen. Beispielsweise sollte die Definition der wirtschaftlichen Ressource in der Definition von Vermögenswerten inkludiert, „gegenwärtig“ durch „am Bilanzstichtag“ ersetzt und „Verpflich-

²⁴² Vgl. 3057.

²⁴³ Vgl. 3271.

²⁴⁴ Vgl. 3120.

²⁴⁵ Vgl. 3057_2; 3428; 3358.

²⁴⁶ Vgl. 3023; 3105; 3255.

²⁴⁷ Vgl. 2608.

²⁴⁸ Vgl. 3098.

²⁴⁹ Vgl. 3162.

²⁵⁰ Vgl. 3051.

tung des Unternehmens“ in der Definition von Schulden sollte durch „Verpflichtung, geschuldet vom Unternehmen“ ersetzt werden.²⁵¹

3.6 Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter

4 Stellungnahmen in dieser Gruppe stimmen den vorgeschlagenen Definitionen zu. Um eine zu weite Interpretation von Vermögenswerten und eine zu enge Interpretation von Schulden zu vermeiden, sind die Ansatzkriterien in den Standards jedoch von großer Bedeutung.²⁵² Für eine Stellungnahme ist nicht nachvollziehbar, dass Probleme dabei entstanden sind, Vermögenswerte und Schulden von Geldflüssen zu unterscheiden. Es wird festgehalten, dass die vorgeschlagenen Definitionen alle möglichen Quellen für Fehlinterpretationen ausschließen.²⁵³ Es ist allerdings nicht klar, warum die Aussage, dass das vergangene Ereignis nicht identifiziert werden muss erforderlich ist, ob durch die neuen Definitionen mehr Vermögenswerte und Schulden zum Ansatz gelangen und ob Unterschiede in der Behandlung von Vermögenswerten und Schulden zwischen verschiedenen Unternehmen entstehen und dadurch die Vergleichbarkeit eingeschränkt wird.²⁵⁴

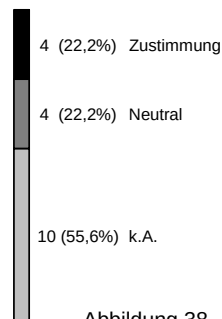


Abbildung 38

4 Stellungnahmen enthalten neutrale Kommentare. Eine davon führt aus, dass die Definitionen zwar klar und einsatzbereit erscheinen, allerdings Beispiele zu den Auswirkungen erforderlich sind, um eine vollständige Einschätzung zu ermöglichen.²⁵⁵ Eine weitere Stellungnahme äußert Bedenken hinsichtlich einer Erweiterung der Definitionen von Vermögenswerten und Schulden. Das Hauptinteresse des Abschlussnutzers ist es, zukünftige Geldflüsse zu prognostizieren, was durch die Berücksichtigung von Wahrscheinlichkeiten in den Definitionen besser ermöglicht wird.²⁵⁶ Einer anderen Stellungnahme zufolge, ist die Terminologie unklar. Ressourcen werden im DP in unterschiedlichen Kombinationen – wie z.B. „Resource“, „wirtschaftliche Ressource“ „Ressourcen, die wirtschaftlichen Nutzen verkörpern“ – erwähnt, es ist jedoch unklar ob die verschiedenen Begriffe Unterschiede darstellen sollen. Zusätzlich ist u.a. unklar, ob „Verpflichtungen“ und „Schulden“ synonyme Begriffe sind, da im DP erwähnt wird, dass eine Schuld eine Verpflichtung ist.²⁵⁷

3.7 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

5 Stellungnahmen in der Gruppe Aufsichts- und Regulierungsbehörden stimmen den vorgeschlagenen Definitionen zu. Sie sind eine Verbesse-

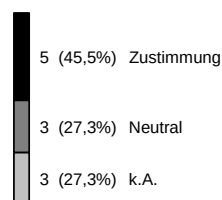


Abbildung 39

²⁵¹ Vgl. 3208.

²⁵² Vgl. 3338.

²⁵³ Vgl. 3303.

²⁵⁴ Vgl. 3427.

²⁵⁵ Vgl. 3443.

²⁵⁶ Vgl. 3366.

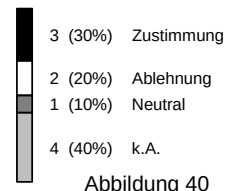
²⁵⁷ Vgl. 3313.

rung,²⁵⁸ leichter verständlich und könnten zu einer konsistenteren Anwendung führen, als die bestehenden Definitionen.²⁵⁹

3 Stellungnahmen äußern sich zu Unsicherheiten ohne den Definitionen zuzustimmen oder sie abzulehnen und wurden daher als „Neutral“ eingestuft.²⁶⁰

3.8 Sonstige

In der Gruppe Sonstige stimmen 3 Stellungnahmen den vorgeschlagenen Definitionen zu. Sie werden zu einem konsistenteren Zugang innerhalb der einzelnen Standards und zu verbesserter Klarheit führen.²⁶¹



2 Stellungnahmen lehnen die vorgeschlagenen Definitionen ab. Auf den ersten Blick wirken sie, einer Stellungnahme zufolge, besser als die bestehenden. Sie sind jedoch nicht immer anwendbar und können sehr weit interpretiert werden. Als Beispiel für die Definition von Vermögenswerten wird u.a. derivativer Firmenwert und für die Definition von Schulden werden u.a. latente Steuern und Drohverlustrückstellungen genannt. Die Stellungnahme schlägt abgeänderte Definitionen für Vermögenswerte und Schulden und eine gesonderte Definition für Rückstellungen vor.²⁶² Der zweiten Stellungnahme zufolge trägt die gesonderte Definition von wirtschaftlichen Ressourcen nicht zu Verbesserungen bei, da man beim Verständnis der essentiellsten Elemente von Abschlüssen nicht auf zusätzliche Definitionen angewiesen sein sollte.²⁶³

3.9 Zusammenfassung der Stellungnahmen

Mit 60% stimmen mehr als die Hälfte der Stellungnahmen, die einen Kommentar zu Frage 2 eingereicht haben, den vorgeschlagenen Definitionen zu. Weitere 12% stimmen den Vorschlägen zwar weitgehend zu, lehnen jedoch die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen ab. Darunter befinden sich alle Stellungnahmen in der Gruppe Genossenschaften, die eine Antwort zu dieser Frage abgegeben haben. Nur 11,5% der Stellungnahmen lehnen die vorgeschlagenen Definitionen ab und rund 17% wurden als „Neutral“ eingestuft. Etwa ein Fünftel der Stellungnahmen enthält keinen Kommentar zu den vorgeschlagenen Definitionen. Sowohl in der Gruppe Energiesektor als auch in den Gruppen Interessenvertreter der Wirtschaftsprüfer, Big Four Wirtschaftsprüfer und Standardsetter stimmen mehr als 70% den Vorschlägen zu.

²⁵⁸ Vgl. 3364.

²⁵⁹ Vgl. 3083; 3161.

²⁶⁰ Vgl. 3054; 3199; 3352.

²⁶¹ Vgl. 3373.

²⁶² Vgl. 3175.

²⁶³ Vgl. 3310.

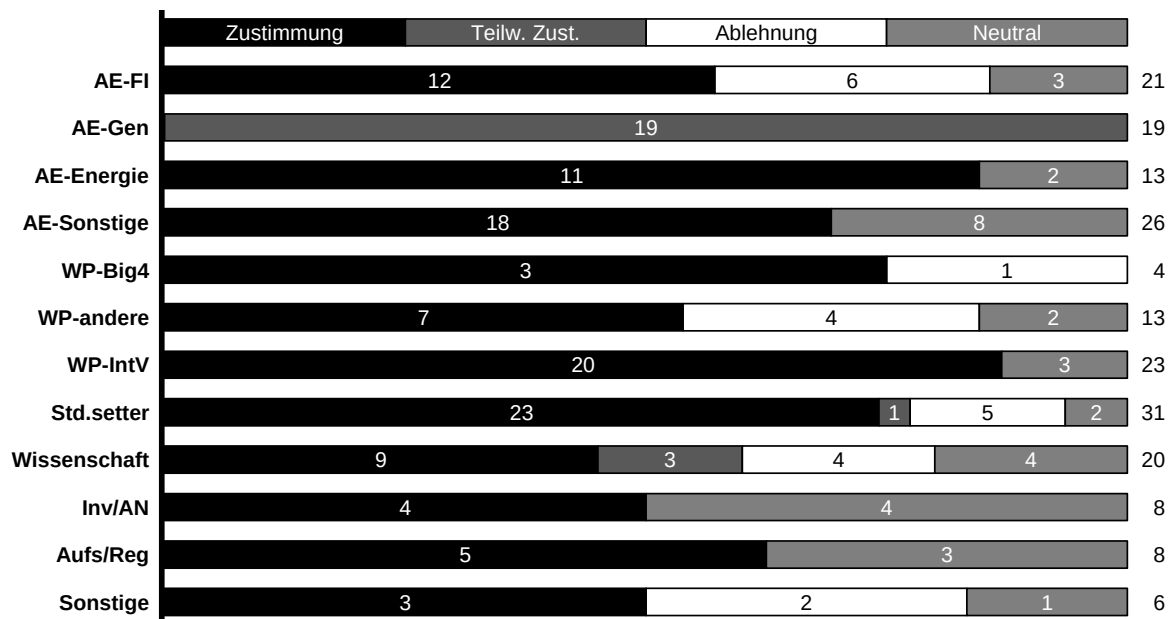


Abbildung 41: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 2

Die zustimmenden Stellungnahmen sehen die vorgeschlagenen Definitionen als Verbesserung im Vergleich zu den bestehenden Definitionen und z.B. als einfacher verständlich. Zusätzlich könnten Fehlinterpretationen vermieden und die Konsistenz verbessert werden. Es wird jedoch häufig darauf hingewiesen, dass der Umfang der Definitionen weiter ist als bisher und dadurch u.a. die Ansatzkriterien an Wichtigkeit gewinnen. Viele der Stellungnahmen enthalten darüber hinaus Verbesserungsvorschläge oder schlagen zusätzliche Leitlinien vor. Zwischen den einzelnen Interessengruppen schwankt die Zustimmung zwischen 50% und 87%, wobei die Gruppe Sonstige anteilig am wenigsten und die Gruppe Interessenvertreter der Wissenschaften die meisten zustimmenden Stellungnahmen enthält.

Die ablehnenden Stellungnahmen schlagen oft andere Definitionen bzw. Formulierungen vor oder befürworten die bestehenden Definitionen. Zwischen den Interessengruppen schwankt der Anteil der ablehnenden Stellungnahmen zwischen 16% und 33%. Die wenigsten ablehnenden Stellungnahmen enthält die Gruppe Standardsetter, die meisten die Gruppe Sonstige. Jede der 12 Gruppen enthält mehr Zustimmungen als Ablehnungen.

Die neutralen Stellungnahmen beschreiben häufig Unklarheiten oder Bedenken und halten zum Teil weitere Analysen und Überarbeitungen für erforderlich, bevor eine Entscheidung getroffen werden kann.

4 Elemente des Abschlusses: Die Rolle von Unsicherheit (Frage 3)

4.1 Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung

In den Erörterungen zu Frage 3 führt das IASB aus, dass im bestehenden RK Unsicherheit in mehrerlei Hinsicht eine Rolle zu spielen scheint. Einerseits enthalten die bestehenden Definitionen von Vermögenswerten und Schulden die Aussage, dass zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen bzw. ein zukünftiger Abfluss von Ressourcen erwartet werden muss. Andererseits regeln die bestehenden Ansatzkriterien, dass Vermögenswerte bzw. Schulden angesetzt werden, wenn der zukünftige Zu- bzw. Abfluss von wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich ist. Durch diese Formulierungen ist jedoch unklar, ob die Begriffe „erwartet“ und „wahrscheinlich“ Unsicherheit adressieren sollen und wenn ja, welche Verbindung zwischen diesen beiden Begriffen besteht und ob einer der Begriffe einen Wahrscheinlichkeitsschwellenwert darstellt. Wenn der Begriff „erwartet“ keinen Wahrscheinlichkeitsschwellenwert darstellt ist unklar, ob er im Sinne eines mathematischen Erwartungswertes möglicher Ergebnisse verstanden wird.²⁶⁴

Im DP unterscheidet das IASB zwischen Existenzunsicherheit – ob ein Vermögenswert bzw. eine Schuld existiert – und Ergebnisunsicherheit – ob ein Vermögenswert bzw. eine Schuld zu Zu- bzw. Abflüssen führt. Als Beispiel für Existenzunsicherheiten werden Rechtsstreitigkeiten genannt. Die Definition eines expliziten Wahrscheinlichkeitsschwellenwerts für Existenzunsicherheiten könnte zu mehr Konsistenz bei der Entwicklung von Standards führen, allerdings sind Existenzunsicherheiten selten und wenn in einem Projekt auf Standardebene Existenzunsicherheiten eine wesentliche Rolle spielen, könnte das IASB für diesen Fall angebrachte Wahrscheinlichkeitsschwellenwerte im jeweiligen Standard definieren. Ein Beispiel für einen möglichen Wahrscheinlichkeitsschwellenwert ist, dass die Existenz des Vermögenswerts wahrscheinlich sein muss. Dieser Ansatz kommt in IAS 37 zur Anwendung, wo wahrscheinlich definiert ist als „es spricht mehr dafür als dagegen“.²⁶⁵

Ergebnisunsicherheit bezieht sich auf Fälle in denen ein Vermögenswert bzw. eine Schuld existiert, das Ergebnis jedoch unsicher ist.²⁶⁶

Die vorläufigen Ansichten des IASB zum Thema Unsicherheit sind folgende:²⁶⁷

- Die Definitionen von Vermögenswerten und Schulden sollen nicht mehr erwähnen, dass Zu- bzw. Abflüsse erwartet werden, da dadurch viele Sachverhalte, die Vermögenswerte oder Schulden darstellen, ausgeschlossen würden. Deshalb enthält die Definition der wirtschaftlichen Ressource nur noch den Hinweis, dass sie in der Lage sein muss wirt-

²⁶⁴ Vgl. DP 2.17-2.18.

²⁶⁵ Vgl. DP 2.19-2.24; IAS 37.15.

²⁶⁶ Vgl. DP 2.32.

²⁶⁷ Vgl. DP 2.35.

schaftlichen Nutzen zu generieren. Ebenso müssen gegenwärtige Verpflichtungen in der Lage sein, zu einem Abfluss von wirtschaftlichem Nutzen zu führen.

- In den seltenen Fällen, in denen unsicher ist, ob Vermögenswerte oder Schulden existieren, entscheidet das IASB bei der Entwicklung bzw. Überarbeitung von Standards, wie mit diesen Unsicherheiten umgegangen werden soll. Im RK sollen keine Wahrscheinlichkeitsschwellenwerte festgesetzt werden.
- Der Bezug auf Wahrscheinlichkeiten in den Ansatzkriterien soll entfernt werden, weil sonst, aufgrund von geringen Wahrscheinlichkeiten, Vermögenswerte und Schulden ausgeschlossen werden, die Vermögenswerte und Schulden sind. Unsicherheit hinsichtlich des Ergebnisses sollen nicht entscheiden, ob ein Vermögenswert bzw. eine Schuld angesetzt wird oder nicht, kann jedoch Einfluss auf die Bewertung haben.

Die konkrete Fragestellung der Frage 3 bezieht sich:

- a) auf die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen für Vermögenswerte und Schulden.
- b) darauf, dass im RK kein Wahrscheinlichkeitsschwellenwert für Existenzunsicherheiten gesetzt werden soll.
- c) die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs aus den Ansatzkriterien.

Es wurde gefragt, ob die Stellungnehmenden diesen vorläufigen Ansichten zustimmen und gebeten die Antwort zu begründen.

4.2 Abschlussersteller

4.2.1 Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter

7 Stellungnahmen stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Vermögenswerte und Schulden sollten angesetzt werden, wenn dies zu nützlicher und verständlicher Information führt. Kriterien, die Kosten/Nutzen-Überlegungen und glaubwürdige Darstellung berücksichtigen, erreichen dies besser als Wahrscheinlichkeitsschwellenwerte.²⁶⁸ Es muss jedoch ausreichend Gewicht auf diese Kriterien gelegt werden, damit keine Bewertungsmethoden für Sachverhalte mit sehr geringen Wahrscheinlichkeiten entwickelt werden müssen.²⁶⁹ Im RK sollten zusätzliche Leitlinien inkludiert werden für Fälle, in denen Existenzunsicherheiten auftreten und nicht von einem Standard abgedeckt sind.²⁷⁰

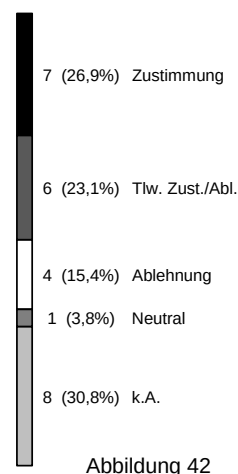


Abbildung 42

²⁶⁸ Vgl. 3149; 3333; 3372.

²⁶⁹ Vgl. 3149; 3372.

²⁷⁰ Vgl. 3235.

6 Stellungnahmen lehnen Teile der vorläufigen Ansicht ab, ohne auf die restlichen Teile einzugehen oder lehnen Vorschläge teilweise ab und stimmen ihnen teilweise zu.²⁷¹ Eine davon lehnt nur die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen ab, geht auf die restlichen Vorschläge jedoch nicht ein. Die Entfernung des Erwartungsbegriffs soll Unklarheiten und Fehlinterpretationen vermeiden, könnte allerdings auch zu Fehlinterpretationen führen.²⁷² Fünf Stellungnahmen lehnen die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs aus den Ansatzkriterien ab. Drei davon befürworten die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen.²⁷³ Eine geht auf die anderen Vorschläge nicht ein, die fünfte enthält neutrale Kommentare dazu.²⁷⁴ Zwei der Stellungnahmen lehnen auch den Vorschlag ab, Wahrscheinlichkeitsschwellenwerte für Existenzunsicherheiten nur auf Standardebene zu behandeln und erwähnen, dass Existenzunsicherheiten nicht nur in seltenen Fällen auftreten.²⁷⁵ Durch die Beibehaltung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs werden konsistentere Entscheidungen bei der Entwicklung von Standards sichergestellt. Zusätzlich wird aus pragmatischen Gründen abgelehnt, Wahrscheinlichkeiten nur im Rahmen der Bewertung zu berücksichtigen.²⁷⁶ Die Beurteilung von Unsicherheit im Rahmen des Ansatzes wird als essentiell betrachtet um sicherzustellen, dass die Kosten für die Identifizierung und den Ansatz von Vermögenswerten bzw. Schulden, mit sehr geringer Wahrscheinlichkeit zukünftige Zu- bzw. Abflüsse zu generieren, den Nutzen nicht übersteigen. Der Aufwand alle möglichen Vermögenswerte und Schulden zu identifizieren wäre enorm, würde einen höheren Aufwand in der Bewertung nach sich ziehen und möglicherweise die Entwicklung neuer Bewertungsmethoden erfordern.²⁷⁷

4 Stellungnahmen lehnen die vorläufige Ansicht des IASB ab. Die bestehenden Regelungen, welche erwartete Zu- bzw. Abflüsse erfordern, die wahrscheinlich zu- bzw. abfließen müssen, stellen eine grundlegende Basis für den Ansatz von Vermögenswerten und Schulden dar. Es gibt viele Ereignisse, die in der Lage sind Zu- bzw. Abflüsse zu generieren, das entscheidende Kriterium für deren Ansatz ist jedoch, ob sie wahrscheinlich sind.²⁷⁸ Existenzunsicherheit tritt nicht nur in seltenen Fällen auf, da z.B. Rechtsstreitigkeiten keine seltene Erscheinung sind. Auch bei Eventualvermögen und Eventualschulden spielen Unsicherheiten eine Rolle. Daher sollte die Thematik nicht auf Standardebene verlagert werden.²⁷⁹

²⁷¹ Diese Stellungnahmen wurden für die Quantifizierung als „teilweise Zustimmung und/oder Ablehnung“ erfasst. In der qualitativen Auswertung im jeweiligen Abschnitt sind genauere Angaben dazu enthalten, welchen Aspekten zugestimmt wird bzw. welche abgelehnt werden. Auch diese Angaben werden größtenteils quantifiziert um genauere Einblicke zu ermöglichen.

²⁷² Vgl. 3126.

²⁷³ Vgl. 3071; 3169; 3212.

²⁷⁴ Vgl. 3079; 3140.

²⁷⁵ Vgl. 3169; 3212.

²⁷⁶ Vgl. 3079.

²⁷⁷ Vgl. 3169.

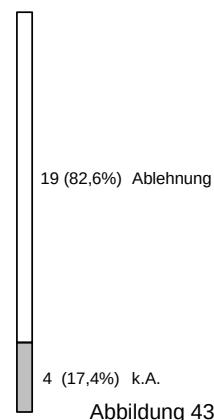
²⁷⁸ Vgl. 3151.

²⁷⁹ Vgl. 3188.

1 Stellungnahme wurde als „Neutral“ eingestuft. Sie führt lediglich aus, dass es nicht die Intention des IASB ist, dass die neuen Definitionen zu einer höheren Anzahl angesetzter Vermögenswerte und Schulden führen, da weiterhin Ansatzvorschriften auf Standardebene vorhanden sind.²⁸⁰

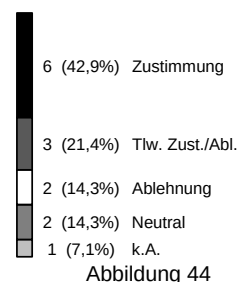
4.2.2 Genossenschaften – Interessenvertreter

Wie bereits in Abschnitt 3.2.2 angedeutet, sehen 19 Interessenvertreter der Genossenschaften keinen Nutzen darin, bei der Beurteilung ob ein Vermögenswert oder eine Schuld existiert, auf die Berücksichtigung von Unsicherheiten und Wahrscheinlichkeiten zu verzichten. Es wird befürchtet, dass das gesamte eingezahlte Kapital der Mitglieder als Schuld eingestuft werden könnte, sofern sie die Möglichkeit haben ihre Einlage zurückzufordern.²⁸¹



4.2.3 Energiesektor inkl. Interessenvertreter

6 Stellungnahmen aus dem Energiesektor stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Unsicherheiten sollten nur im Rahmen der Bewertung berücksichtigt werden²⁸² und nicht zum Ausschluss von Ressourcen und Verpflichtungen aus den Definitionen für Vermögenswerte und Schulden führen. In Bezug auf regulatorische Vermögenswerte und Schulden wird angemerkt, dass diese keinen höheren Grad an Unsicherheit aufweisen als andere Vermögenswerte bzw. Schulden.²⁸³



3 Stellungnahmen in dieser Gruppe wurden der Kategorie „Teilweise Zustimmung und/oder Ablehnung“ zugeordnet. Diese Stellungnahmen befürworten die Entfernung des Erwartungsbegriffs, tendieren jedoch dazu, den Wahrscheinlichkeitsbegriff in den Ansatzkriterien beizubehalten, da sie glauben, dass dies angemessener ist als die Berücksichtigung im Rahmen der Bewertung. Die Berücksichtigung in der Bewertung setzt z.B. ein gewisses Maß an Präzision bei der Schätzung der zukünftigen Ergebnisse voraus, welches letztlich nicht existiert und Spielräume zur Ergebnissteuerung eröffnet.²⁸⁴

2 Stellungnahmen lehnen die vorläufige Ansicht des IASB ab. Beide lehnen es ab, in gewissen Situationen den Ansatz von Vermögenswerten und Schulden, die einen wesentlichen Grad an Unsicherheit aufweisen, zuzulassen.²⁸⁵ Es ist kaum möglich relevante Informationen zur Existenz von Vermögenswerten und Schulden zu berichten, wenn kein gewisser Grad an

²⁸⁰ Vgl. 3099.

²⁸¹ Vgl. 3053; 3110; 3124; 3150; 3155; 3191; 3272; 3273; 3287; 3288; 3290; 3292; 3295; 3304; 3315; 3334; 3356; 3607.

²⁸² Vgl. 3262; 3263; 3264; 3265; 3339.

²⁸³ Vgl. 3262; 3263; 3264; 3265.

²⁸⁴ Vgl. 3321; 3322; 3323.

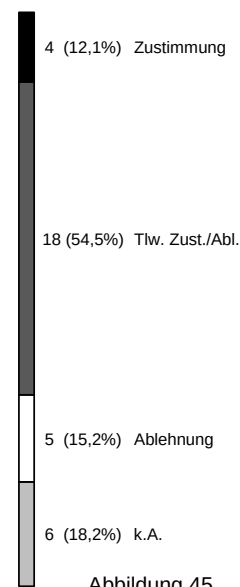
²⁸⁵ Vgl. 3085; 3218.

Sicherheit besteht, dass sie in der Lage sind wirtschaftlichen Nutzen zu generieren bzw. zur Übertragung von wirtschaftlichen Ressourcen zu führen.²⁸⁶

2 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine davon schlägt z.B. vor, die Auswirkungen der Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen anhand unterschiedlicher Vermögenswerte bzw. Schulden zu testen.²⁸⁷

4.2.4 Sonstige inkl. Interessenvertreter

In dieser Gruppe stimmen 4 Stellungnahmen der vorläufigen Ansicht zu. U.a. stellt die Ersetzung des Erwartungsbegriffs durch den Begriff „in der Lage“ eine Verbesserung im Vergleich zu den bestehenden Definitionen dar, da sich die Meinungen, welche Ressourcen bzw. Verpflichtungen „in der Lage“ sind, weniger unterscheiden, als die Erwartungen über deren Zu- bzw. Abflüsse.²⁸⁸ Zwei Stellungnahmen sind jedoch der Meinung, dass Existenzunsicherheiten nicht nur auf Standardebene adressiert werden sollten, weshalb zusätzliche Leitlinien dazu im RK inkludiert werden sollen.²⁸⁹ Eine Stellungnahme merkt an, dass die Anwendung der Ansatzkriterien ohne Berücksichtigung von Wahrscheinlichkeiten in der Praxis herausfordernd wird und zu einem früheren Ansatz von bestimmten Vermögenswerten und Schulden führen könnte. Auch die Bewertung von Vermögenswerten und Schulden, die einen hohen Grad an Unsicherheit aufweisen, wird dadurch sehr komplex und kostenintensiv.²⁹⁰



Mit 18 Stellungnahmen wurden die meisten Stellungnahmen in dieser Gruppe als „Teilweise Zustimmung und/oder Ablehnung“ eingestuft. 14 davon stimmen der Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen zu, lehnen jedoch die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs aus den Ansatzkriterien ab. Ergebniswahrscheinlichkeiten sind nicht relevant um zu beurteilen ob ein Vermögenswert oder eine Schuld existiert, daher sollten die Definitionen nicht auf erwartete Zu- bzw. Abflüsse beschränkt werden. Die Ansatzkriterien sollen jedoch den Verweis auf Ergebniswahrscheinlichkeiten beibehalten, da ein Vermögenswert bzw. eine Schuld nicht angesetzt werden sollte, sofern zukünftige Zu- bzw. Abflüsse nicht wahrscheinlich sind.²⁹¹ Eine andere Begründung für die Beibehaltung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs in den Ansatzkriterien ist, dass die Entfernung des Erwartungsbegriffs in den Definitionen und die gleichzeitige Entfernung von Wahrscheinlichkeiten in den Ansatzkriterien zwar theoretisch logisch erscheinen, jedoch praktische Auswirkungen haben können.²⁹² Ein Wahrschein-

²⁸⁶ Vgl. 3085.

²⁸⁷ Vgl. 3418.

²⁸⁸ Vgl. 3342.

²⁸⁹ Vgl. 3089; 3342.

²⁹⁰ Vgl. 3342.

²⁹¹ Vgl. 3117.

²⁹² Vgl. 3286.

lichkeitskriterium sollte die erste Hürde für alle Vermögenswerte darstellen, bevor sie in der Bilanz angesetzt werden.²⁹³ Die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsschwellenwerts aus den Ansatzkriterien könnte zum Ansatz von Sachverhalten führen, die nur unwahrscheinlich realisiert werden,²⁹⁴ traditionell nicht angesetzt wurden²⁹⁵ und einen niedrigen Wert aufweisen, wodurch letztlich irrelevante Information für Abschlussnutzer generiert wird.²⁹⁶ Die Beibehaltung des Wahrscheinlichkeitsschwellenwerts in den Ansatzkriterien ist eine praktische, kostengünstige Möglichkeit, Posten mit geringer Wahrscheinlichkeit auszusortieren, deren Ansatz nicht zu relevanter Information für Abschlussnutzer führt und bei denen die Kosten der Bewertung den Nutzen der Information übersteigen.²⁹⁷ Vier Stellungnahmen befürworten die gleichzeitige Entfernung des Erwartungs- und des Wahrscheinlichkeitsbegriffs nicht. Die Berücksichtigung der Unsicherheit von zukünftigem wirtschaftlichem Nutzen nur im Rahmen der Bewertung, würde keine relevante Information generieren, wäre subjektiv und könnte zu Unterschieden in der Praxis führen. Darüber hinaus wäre dadurch das Kosten/Nutzen-Kriterium nicht erfüllt und Abschlüsse könnten zukünftig schwieriger zu interpretieren sein als bisher.²⁹⁸ Drei davon halten darüber hinaus einen Wahrscheinlichkeitsschwellenwert für Existenzunsicherheiten für erforderlich.

5 Stellungnahmen lehnen die vorläufige Ansicht des IASB ab. Die explizite Berücksichtigung von Wahrscheinlichkeiten und Erwartungen veranlasst Abschlussersteller und Wirtschaftsprüfer dazu, den Grundsatz der Vorsicht anzuwenden.²⁹⁹ Die Entfernung des Erwartungsbegriffs führt hingegen zu mehr Subjektivität, unvorsichtigerer Bilanzierung und erhöhter Komplexität.³⁰⁰ Drei identische Stellungnahmen führen aus, dass ein Wahrscheinlichkeitsschwellenwert in den Definitionen inkludiert werden sollte, da dadurch der Ausschluss von Vermögenswerten und Schulden, im Falle klarer Existenzunsicherheiten, vereinfacht wird. Die Beibehaltung des Wahrscheinlichkeitsschwellenwerts in den Ansatzkriterien wird befürwortet, damit Vermögenswerte und Schulden nicht angesetzt werden, wenn die Realisierung oder der erwartete realisierbare Betrag sehr unsicher sind.³⁰¹

4.3 Wirtschaftsprüfer

4.3.1 Big Four

Deloitte und PwC stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Deloitte hält es für ausreichend, die seltenen Fälle, in denen unsicher ist, ob ein

■ 2 (50%) Zustimmung
■ 2 (50%) Tlw. Zust./Abl.
Abbildung 46

²⁹³ Vgl. 3045.

²⁹⁴ Vgl. 3147.

²⁹⁵ Vgl. 3144.

²⁹⁶ Vgl. 3286.

²⁹⁷ Vgl. 3242.

²⁹⁸ Vgl. 3143.

²⁹⁹ Vgl. 3030.

³⁰⁰ Vgl. 3275.

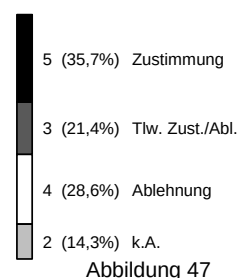
³⁰¹ Vgl. 3353; 3354; 3355.

Vermögenswert existiert, auf Standardebene im Rahmen der Ansatz- und Bewertungskriterien zu adressieren.³⁰² PwC zufolge können bei Bedarf auf Standardebene Wahrscheinlichkeitsschwellenwerte in den Ansatzkriterien definiert werden.³⁰³ Deloitte zufolge sollte jedoch ein Wahrscheinlichkeitsschwellenwert für außervertragliche Schulden, wie Rechtsstreitigkeiten, beibehalten werden. Für diese Fälle sind die Kriterien des IAS 37 angemessen, da z.B. unsinnige Klagen keine Bewertungs- sondern Ansatzfragen darstellen. Während die Bewertung in diesem Fall auf wahrscheinlichkeitsgewichtete Ergebnisse abzielt, geht es beim Ansatz darum zu klären, ob es wahrscheinlich ist, dass eine gegenwärtige Verpflichtung existiert. Als Gegenbeispiel werden Versicherungsverträge genannt, bei denen ein Abfluss von Geld zwar unwahrscheinlich sein kann, jedoch kein Zweifel besteht, dass im Falle des Auftretens eines versicherten Ereignisses Zahlungen zu leisten wären.³⁰⁴

Ernst & Young und KPMG wurden als „teilweise Zustimmung und/oder Ablehnung eingestuft. Beide stimmen der Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen zu, Ernst & Young lehnt jedoch die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs aus den Ansatzkriterien ab, während KPMG zu den beiden anderen Themen nur neutrale Kommentare eingereicht hat. Ernst & Young führt als Begründung an, dass die vorgeschlagenen Definitionen sehr weit sind und durch einen Wahrscheinlichkeitsschwellenwert eine wesentliche Erhöhung der angesetzten Vermögenswerte und Schulden vermieden wird.³⁰⁵ KPMG lehnt nicht ab, Unsicherheiten über die Existenz von Verpflichtungen auf Standardebene zu behandeln, solange im RK grundlegende Prinzipien zu dem Begriff „verpflichtendes Ereignis“ enthalten sind. Dieser Begriff ist wesentlich für die Definition und den Ansatz von Schulden. Zusätzlich lehnt KPMG auch den Vorschlag, den Wahrscheinlichkeitsschwellenwert aus den Ansatzkriterien zu entfernen nicht ab, drängt jedoch darauf, dass die praktischen Auswirkungen dieses Vorschlags sorgfältig untersucht werden.³⁰⁶

4.3.2 Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften

5 Stellungnahmen in dieser Gruppe stimmen der vorläufigen Ansicht zu. Aus Sicht einer Stellungnahme handelt es sich bei Unsicherheit um ein Bewertungsthema. Sobald ein Sachverhalt in der Lage ist wirtschaftlichen Nutzen zu generieren, existiert ein Vermögenswert. Wird die Generierung von Nutzen jedoch nicht erwartet, ist der Vermögenswert wertgemindert und würde entsprechend bewertet werden.³⁰⁷ Existenzunsicherheiten



³⁰² Vgl. 3221.

³⁰³ Vgl. 3331.

³⁰⁴ Vgl. 3221. „Unsinnige Klagen“ für „frivolous lawsuits“.

³⁰⁵ Vgl. 3362.

³⁰⁶ Vgl. 3308.

³⁰⁷ Vgl. 3177.

können auf Standardebene behandelt werden.³⁰⁸ Ergebnisunsicherheiten sollen weder die Definitionen noch die Ansatzkriterien für Vermögenswerte und Schulden beeinflussen.³⁰⁹

3 Stellungnahmen wurden der Kategorie „teilweise Zustimmung und/oder Ablehnung“ zugeordnet. Zwei davon lehnen die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs aus den Ansatzkriterien ab, stimmen den anderen Vorschlägen jedoch zu. Ein Wahrscheinlichkeitsschwellenwert in den Ansatzkriterien wird z.B. als notwendig gesehen, da konsistente Wahrscheinlichkeitsschwellenwerte in den Ansatzkriterien die Verlässlichkeit von Abschlüssen erhöhen.³¹⁰ Die dritte Stellungnahme ist der Meinung, dass im RK Wahrscheinlichkeitsschwellenwerte definiert werden sollten. Wahrscheinlichkeiten sind einerseits wichtig um zu bestimmen, ob ein Vermögenswert oder eine Schuld existiert und andererseits, ob diese angesetzt werden sollen.³¹¹

4 Stellungnahmen lehnen die Vorschläge ab. Die Definitionen sollen sich weiterhin auf erwartete Zu- bzw. Abflüsse beziehen.³¹² Investoren benötigen Informationen über Geldflüsse, die wahrscheinlich – „es spricht mehr dagegen als dafür“ – entstehen, anstatt über potentielle Zu- und Abflüsse, die möglicherweise nicht realisiert werden.³¹³ Existenzunsicherheit sollte nicht im Rahmen der Bewertung behandelt werden, da sie nicht objektiv in Zahlen ausgedrückt werden kann.³¹⁴ Die Behandlung von Existenzunsicherheit nur auf Standardebene ist nicht praktikabel, da die Entwicklung eines Standards zu viel Zeit in Anspruch nimmt. Zusätzlich erleichtert die Inkludierung eines Wahrscheinlichkeitstests die Beurteilung der Existenz von Vermögenswerten und Schulden. Den Wahrscheinlichkeitsbegriff in den Ansatzkriterien durch die Berücksichtigung von Wahrscheinlichkeiten in der Bewertung zu ersetzen führt dazu, dass Abschlüsse den Anschein von Genauigkeit haben, während gegen die Grundsätze der glaubwürdigen Darstellung und Vermittlung eines getreuen Bildes verstoßen wird.³¹⁵

4.3.3 Interessenvertreter, Organisationen und Verbände

Unter den Interessenvertretern, Organisationen und Verbänden der Wirtschaftsprüfer stimmen 13 Stellungnahmen den Vorschlägen zu. Die Berücksichtigung von Unsicherheiten verkompliziert die Definitionen, ohne die Klarheit und das Verständnis zu verbessern.³¹⁶ Die Entfernung von Unsicherheiten aus den Definitionen erhöht hingegen die Objektivität bei der Identifizierung von Vermögenswerten und Schulden.³¹⁷ Die Ansatzkriterien sollten keinen Bezug zu Wahrscheinlichkeiten enthalten, um die Subjektivität aus den Beurteilungen zu

³⁰⁸ Vgl. 3177; 3299.

³⁰⁹ Vgl. 3177.

³¹⁰ Vgl. 3270.

³¹¹ Vgl. 3061.

³¹² Vgl. 3069.

³¹³ Vgl. 3291.

³¹⁴ Vgl. 3069.

³¹⁵ Vgl. 3336.

³¹⁶ Vgl. 3056.

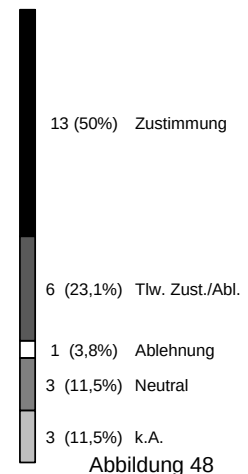
³¹⁷ Vgl. 3266.

entfernen. Für die Unterscheidung zwischen Schulden und Eventualschulden ist die Berücksichtigung von Unsicherheiten jedoch erforderlich.³¹⁸

6 Stellungnahmen wurden als „teilweise Zustimmung und/oder Ablehnung“ eingestuft. Alle sechs befürworten die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen von Vermögenswerten und Schulden, lehnen jedoch die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs aus den Ansatzkriterien ab. Eine davon stimmt explizit zu, dass im RK keine Wahrscheinlichkeitsschwellenwerte für die seltenen Fälle, in denen Existenzunsicherheiten bestehen, definiert werden sollten. Durch die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs aus den Ansatzkriterien könnten Vermögenswerte und Schulden mit sehr geringen Wahrscheinlichkeiten im Abschluss angesetzt werden. Zusätzlich könnten Rechtsstreitigkeiten zu Erwartungswerten angesetzt werden, die sich wesentlich vom tatsächlichen Abfluss unterscheiden, was zu weniger sinnvollen Entscheidungen von Abschlussnutzern führen könnte.³¹⁹ Auch die erforderlichen Bewertungsmethoden sind derzeit noch nicht ausreichend entwickelt, um mit unsicheren Werten umzugehen³²⁰ und die Berücksichtigung von Unsicherheiten nur in der Bewertung würde eine Belastung für Abschlussersteller darstellen und zu schwer verständlichen Bewertungsergebnissen führen.³²¹

1 Stellungnahme lehnt die Entfernung des Erwartungs- und des Wahrscheinlichkeitsbegriffs aus den Definitionen bzw. den Ansatzkriterien ab. Diese Faktoren sind u.a. fundamental für die Bilanzierung von Geschäftsaktivitäten, die noch nicht abgeschlossen sind, konsistent mit der inhärenten Unsicherheit zukünftiger Ergebnisse und erforderlich um entscheidungsrelevante Information über zünftige Geldflüsse zu erreichen.³²²

3 Stellungnahmen wurden als „Neutral“ eingestuft. Eine davon führt aus, dass die Entscheidung zu Unsicherheiten auf Basis von detaillierteren Analysen getroffen werden sollte.³²³ Eine andere Stellungnahme geht z.B. auf die Unterscheidung zwischen Existenz- und Ergebnisunsicherheiten ein. Manchmal ist es schwierig diese beiden Arten voneinander zu unterscheiden, weshalb in Frage gestellt wird, ob es erforderlich ist, Existenz- und Ergebnisunsicherheiten unterschiedlich zu adressieren.³²⁴



³¹⁸ Vgl. 3326.

³¹⁹ Vgl. 3302.

³²⁰ Vgl. 3067; 3068.

³²¹ Vgl. 3171; 3343.

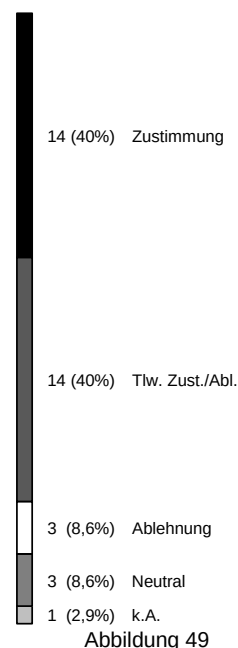
³²² Vgl. 3202.

³²³ Vgl. 3215.

³²⁴ Vgl. 3473.

4.4 Standardsetter

14 Standardsetter stimmen den vorläufigen Ansichten zu. Die Ersetzung des Erwartungsbegriffs durch den Begriff „in der Lage“ stellt eine Verbesserung dar, wobei, einer Stellungnahme zufolge, einige Stakeholder infrage stellen ob „in der Lage“ nach wie vor einen impliziten Wahrscheinlichkeitsschwellenwert darstellt. Ein besserer Ausdruck wurde bisher jedoch nicht gefunden. Existenzunsicherheiten sind selten, wenn man die verschiedenen Arten von Vermögenswerten und Schulden betrachtet. Daher ist es ausreichend, wenn das IASB auf Standardebene entscheidet wie mit wesentlichen Existenzunsicherheiten umzugehen ist.³²⁵ Potentielle Vermögenswerte und Schulden, für die nur eine geringe Wahrscheinlichkeit zukünftiger Zu- bzw. Abflüsse besteht, stellen jedoch eine wesentliche Herausforderung dar. Solche Vermögenswerte und Schulden zu berichten könnte zu nicht relevanter Information und zusätzlichen Kosten für Abschlussersteller führen.³²⁶



14 weitere Stellungnahmen wurden als „teilweise Zustimmung und/oder Ablehnung“ eingestuft. Zehn davon lehnen die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs aus den Ansatzkriterien ab, während sie die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen befürworten. Drei dieser Stellungnahmen halten es zudem nicht für erforderlich, für seltene Fälle, in denen Existenzunsicherheiten bestehen, einen Wahrscheinlichkeitsschwellenwert im RK zu inkludieren, während eine keine Angaben zu Existenzunsicherheiten enthält und sechs auch diesen Vorschlag ablehnen. Die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen verdeutlicht, dass die zukünftigen Zu- bzw. Abflüsse nicht den Vermögenswert darstellen,³²⁷ könnte Fehlinterpretationen hinsichtlich eines Wahrscheinlichkeitsschwellenwertes in den Definitionen vermeiden³²⁸ und zu einer verbesserten Konsistenz der IFRS führen.³²⁹ In der Praxis gibt es zwei Alternativen, um mit Ergebniswahrscheinlichkeiten umzugehen. Entweder das wahrscheinlichste Ergebnis oder ein Erwartungswert werden angesetzt. Welche Alternative zum Einsatz kommt, sollte nach den individuellen Umständen beurteilt werden, wie dem Vorhandensein vieler ähnlicher Sachverhalte, wie Produktgarantien oder einzelner Objekte, wie Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten.³³⁰ Existenzunsicherheiten sollten nicht nur auf Standardebene behandelt werden, da sonst viele mögliche Szenarien in den Standards inkludiert werden müssen und es zu einer unnötigen Ausweitung der Standards kommt.³³¹

³²⁵ Vgl. 3187.

³²⁶ Vgl. 3268.

³²⁷ Vgl. 3052.

³²⁸ Vgl. 3811.

³²⁹ Vgl. 3476.

³³⁰ Vgl. 3248.

³³¹ Vgl. 3022.

Konzeptionell betrachtet sollten sie in den Ansatzkriterien berücksichtigt werden, während eine weite Definition zur Anwendung kommt.³³² Die Berücksichtigung von Unsicherheiten nur im Rahmen der Bewertung würde in einigen Fällen – in denen die Bewertung anhand von wahrscheinlichkeitsgewichteten Erwartungswerten erfolgt – dazu führen, dass der ermittelte Betrag keines der möglichen Ergebnisse widerspiegelt. Dies könnte zu weniger nützlicher und irreführender Information führen³³³ und z.B. bei Rechtsstreitigkeiten auftreten.³³⁴ Zwei weitere Stellungnahmen lehnen die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen ab. Von den restlichen zwei Stellungnahmen lehnt eine die Ausführungen zu Existenzunsicherheiten ab, befürwortet jedoch die restlichen beiden Vorschläge, während die andere angibt, die Entfernung des Erwartungsbegriffs nicht abzulehnen, die restlichen beiden Vorschläge jedoch schon.³³⁵

3 Stellungnahmen lehnen die vorläufigen Ansichten ab. Eine davon führt z.B. aus, dass der Erwartungsbegriff in den Definitionen und die Wahrscheinlichkeiten in den Ansatzkriterien beibehalten werden sollten, da dies u.a. für Rückstellung aus Rechtsstreitigkeiten wichtig ist, da ansonsten nicht mehr das wahrscheinlichste Ergebnis angesetzt wird, sondern Unsicherheiten im Rahmen der Bewertung berücksichtigt werden, wodurch Erwartungswerte angesetzt werden könnten. Wie bereits oben erwähnt könnte dies zu Irreführung von Abschlussnutzern führen.³³⁶

3 weitere Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine davon äußert z.B. Bedenken hinsichtlich der vorläufigen Ansichten des IASB zu Unsicherheiten, da u.a. die Unterscheidung zwischen Existenz- und Ergebnisunsicherheiten nicht klar genug ist.³³⁷

4.5 Wissenschaft

3 Stellungnahmen in der Gruppe Wissenschaft stimmen den vorläufigen Ansichten zu. Der Erwartungsbegriff soll aus den Definitionen entfernt werden, um Fehlinterpretationen zu vermeiden und keine Vermögenswerte und Schulden auszuschließen, die jedenfalls Vermögenswerte und Schulden sind.³³⁸ Durch die vorgeschlagenen Änderungen werden Verwirrungen reduziert und somit Probleme der Verifizierbarkeit und Bewertung gemindert.³³⁹ Es sollte kein Wahrscheinlichkeitsschwellenwert im RK definiert werden, da solche Schwellenwerte in der Praxis schwierig anzuwenden sind und möglicherweise nicht zu nützlicher Information führen.³⁴⁰

³³² Vgl. 3476.

³³³ Vgl. 3052.

³³⁴ Vgl. 3360.

³³⁵ Vgl. 3141.

³³⁶ Vgl. 3146.

³³⁷ Vgl. 3145.

³³⁸ Vgl. 3057.

³³⁹ Vgl. 3120.

³⁴⁰ Vgl. 3271.

4 Stellungnahmen wurden als „teilweise Zustimmung und/oder Ablehnung“ erfasst. Zwei davon stimmen nur der Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen zu. Die Ansatzkriterien sollten das bestehende Wahrscheinlichkeitskonzept beibehalten, um Eventualvermögen und Eventualschulden abzudecken.³⁴¹ Wahrscheinlichkeitsschwellenwerte für Existenzunsicherheiten in den Ansatzkriterien sind, einer Stellungnahme zufolge unvermeidlich.³⁴² Zwei Stellungnahmen halten den Erwartungsbegriff in den Definitionen für die Berücksichtigung der Eintrittswahrscheinlichkeit weiterhin für relevant. Es ist immer ein gewisses Maß an Unsicherheiten oder Wahrscheinlichkeiten mit zukünftigen Ereignissen verbunden, weshalb es sinnvoll ist, dies in den Definitionen zu berücksichtigen.³⁴³ Eine davon befürwortet zudem die Berücksichtigung von Wahrscheinlichkeiten in den Ansatzkriterien.³⁴⁴

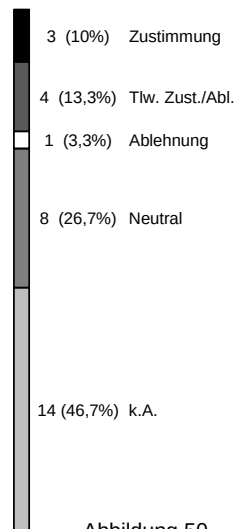


Abbildung 50

1 Stellungnahme lehnt die vorläufigen Ansichten des IASB ab. Die vorgeschlagenen Definitionen zusammen mit den vorgeschlagenen Leitlinien zum Ansatz sind nicht praktikabel für die Anwendung durch andere, als das IASB. Unsicherheiten sollten entweder in den Definitionen oder in den Ansatzkriterien berücksichtigt werden.³⁴⁵

8 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Beispielsweise gibt eine Stellungnahme an die Vorschläge abzulehnen, da Wahrscheinlichkeiten relevant sind bei der Bestimmung, ob Vermögenswerte und Schulden existieren. Allerdings werden Wahrscheinlichkeiten als Thematik gesehen, die auf Standardebene behandelt werden sollte.³⁴⁶ Eine andere Stellungnahme führt z.B. aus, dass – mit Ausnahme von Zahlungsmitteln – alle Vermögenswerte und Schulden in der Bilanz von zukünftigen Ereignissen abhängig und somit mit Unsicherheiten verbunden sind. Ein konzeptioneller Überblick über Unsicherheit kann aus dem DP jedoch nicht gewonnen werden.³⁴⁷ Die bereits in Abschnitt 3.5 erwähnte Studie, in der die Definitionen anhand eines komplexen IT-Programms analysiert wurden, stellt fest, dass auch der Begriff „in der Lage“ Unsicherheiten enthält.³⁴⁸

4.6 Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter

1 Stellungnahme stimmt den vorläufigen Ansichten zu. Die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen stellt eine Verbesserung dar, da durch die bestehenden Definitio-

³⁴¹ Vgl. 3105.

³⁴² Vgl. 3335.

³⁴³ Vgl. 3057_2.

³⁴⁴ Vgl. 3428.

³⁴⁵ Vgl. 3358.

³⁴⁶ Vgl. 3050.

³⁴⁷ Vgl. 3162.

³⁴⁸ Vgl. 3208.

nen unterschiedliche Interpretationen zwischen Abschlussnutzern und -erstellern entstanden sind. Ein Wahrscheinlichkeitsschwellenwert für Existenzunsicherheiten wird von Investoren nicht befürwortet und auch ein Bezug zu Wahrscheinlichkeiten in den Ansatzkriterien ist nicht erforderlich.³⁴⁹

1 Stellungnahme wurde als „teilweise Zustimmung und/oder Ablehnung“ eingestuft. Der Entfernung des Erwartungsbegriffs wird zugestimmt, da erwartete Zu- bzw. Abflüsse ein Bewertungsproblem sind. Existenzunsicherheiten treten jedoch nicht nur in seltenen Fällen auf, weshalb das IASB einen Wahrscheinlichkeitsschwellenwert dafür festlegen sollte.³⁵⁰

4 Stellungnahmen wurden als „Neutral“ eingeordnet. Zwei dieser Stellungnahmen halten die Vorschläge z.B. für konzeptionell unklar. In der Formulierung „in der Lage wirtschaftlichen Nutzen zu generieren“ wird von den Stellungnahmen derselbe Wahrscheinlichkeitsschwellenwert gesehen, wie bisher im Erwartungsbegriff.³⁵¹

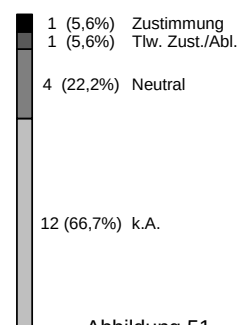


Abbildung 51

4.7 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

5 Stellungnahmen unter den Aufsichts- und Regulierungsbehörden stimmen den vorläufigen Ansichten des IASB zu. Die Berücksichtigung des Erwartungsbegriffs in den Definitionen könnte zum Ausschluss von Vermögenswerten und Schulden, wie Optionen und Versicherungsverträgen, führen.³⁵² Die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen

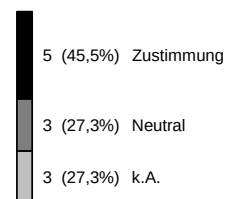


Abbildung 52

führt zu einer vollständigen Berücksichtigung von Vermögenswerten und Schulden aus wirtschaftlicher Sicht und die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsschwellenwerts aus den Ansatzkriterien zu einem vollständigen Ansatz von Vermögenswerten und insbesondere Schulden.³⁵³ Ein Wahrscheinlichkeitsschwellenwert in den Ansatzkriterien mindert die Flexibilität bei der Entwicklung von Standards, wodurch, bei der Anwendung auf die verschiedensten Sachverhalte, nicht die relevanteste und verlässlichste Information berichtet wird.³⁵⁴

3 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Der Austausch des Erwartungsbegriffs gegen den Begriff „in der Lage“ könnte, einer Stellungnahme zufolge, u.a. die Probleme mit einer Definition in eine andere Definition verlagern.³⁵⁵ Die anderen zwei Stellungnahmen äußern Bedenken hinsichtlich der gleichzeitigen Entfernung der Erwartungsbegriffs aus den Definitionen und des Wahrscheinlichkeitsbegriffs aus den Ansatzkriterien. Dadurch könnten z.B. Vermögenswerte mit geringer wirtschaftlicher Substanz, selbst erstell-

³⁴⁹ Vgl. 3338.

³⁵⁰ Vgl. 3427.

³⁵¹ Vgl. 3303.

³⁵² Vgl. 3083; 3161.

³⁵³ Vgl. 3364.

³⁵⁴ Vgl. 3161.

³⁵⁵ Vgl. 3054.

te immaterielle Vermögenswerte und andere Vermögenswerte mit hohen Bewertungsunsicherheiten angesetzt werden.³⁵⁶ Spielen Unsicherheiten in den Definitionen keine Rolle mehr, müsste ihnen im Rahmen des Ansatzes eine Schlüsselrolle zukommen.³⁵⁷

4.8 Sonstige

3 Stellungnahmen in der Gruppe Sonstige unterstützen die vorläufigen Ansichten des IASB. Wie in den Ausführungen zum Ansatz beschrieben, sollten prinzipiell – mit wenigen Ausnahmen – alle Vermögenswerte und Schulden erfasst werden. Die Definitionen von Vermögenswerten und Schulden sowie die Ansatzkriterien nicht von Wahrscheinlichkeiten abhängig zu machen, hilft dies zu erreichen.³⁵⁸ Unsicherheiten sollten im Rahmen der Bewertung berücksichtigt werden.³⁵⁹

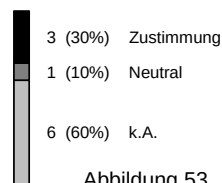


Abbildung 53

1 neutrale Stellungnahme führt aus, dass sie den Erwartungsbegriff in den bestehenden Definitionen nicht als Bezug zu Unsicherheiten, wie im DP beschrieben, sondern als Hinweis verstanden hat, dass Sicherheiten über zukünftige Zu- bzw. Abflüsse im üblichen Geschäftsverlauf bestehen sollten. Der Ausdruck „erwartete Zu- bzw. Abflüsse“ sollte verdeutlichen, dass Wertminderungen bei Vermögenswerten eintreten können oder das Unternehmen nicht fähig sein könnte, eine Schuld zu begleichen, sobald sie fällig wird.³⁶⁰

4.9 Zusammenfassung der Stellungnahmen

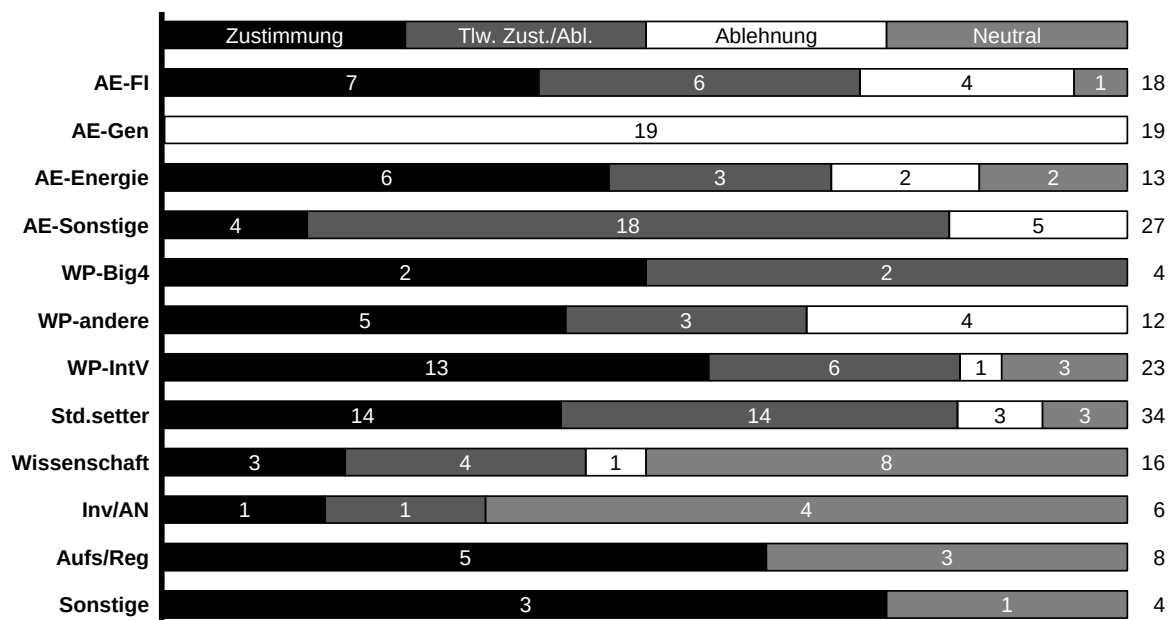


Abbildung 54: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 3

³⁵⁶ Vgl. 3352.

³⁵⁷ Vgl. 3199.

³⁵⁸ Vgl. 3373.

³⁵⁹ Vgl. 3348; 3477.

³⁶⁰ Vgl. 3175.

Wie auch bei Frage 2 ist die Beteiligung an dieser Frage, mit knapp 25% der Stellungnahmen die keine Angabe enthalten, sehr hoch. Der Zustimmungsgrad unter jenen Stellungnahmen, die Kommentare zu Frage 3 eingereicht haben, fällt mit rund 34% jedoch deutlich geringer aus. Weitere 31% stimmen den Vorschlägen teilweise zu oder lehnen sie teilweise ab. Etwa 21% lehnen die vorläufige Ansicht des IASB zu Unsicherheiten ab, während rund 14% der Kategorie „Neutral“ zugeordnet wurden.

Der Kategorie „teilweise Zustimmung und/oder Ablehnung“ wurden Stellungnahmen zugeordnet, die nur einen Teil der drei Vorschläge ablehnen und keine Angabe zu den anderen Vorschlägen enthalten oder einem Teil der Vorschläge zustimmen und einen Teil ablehnen. In dieser Kategorie lehnen nur wenige die Entfernung des Erwartungsbegriffs aus den Definitionen ab. Die meisten Stellungnahmen stehen jedoch der Entfernung des Wahrscheinlichkeitskriteriums aus den Ansatzkriterien ablehnend gegenüber. Viele davon halten eine Berücksichtigung von Wahrscheinlichkeiten, nur im Rahmen der Bewertung, nicht als ausreichend und sehen potentiell nachteilige Auswirkungen der Vorschläge, wie z.B. erhöhten Aufwand für Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer und Abschlussnutzer. Die ablehnenden Stellungnahmen argumentieren oft mit einer erhöhten Komplexität aufgrund der Vorschläge und der möglichen Inkludierung von irrelevanter Information in Abschlüssen. Die neutralen Stellungnahmen gehen u.a. auf Unklarheiten und Bedenken ein und schlagen detaillierte Untersuchungen zu den potentiellen Auswirkungen der Vorschläge vor.

Innerhalb der Interessengruppen sind erneut die Interessenvertreter der Genossenschaften auffällig. Alle 19 Stellungnahmen, die Angaben zu dieser Frage enthalten, lehnen die vorläufige Ansicht ab. Für die Beurteilung der Existenz von Vermögenswerten sollte nicht auf Unsicherheiten und Wahrscheinlichkeiten verzichtet werden. Dies hat hauptsächlich mit der Befürchtung dieser Stellungnahmen zu tun, dass das eingezahlte Kapital der Mitglieder – bei bestehender Möglichkeit die Einlage zurückzufordern – als Schuld eingestuft werden könnte.

Zwischen den restlichen Interessengruppen schwankt der Zustimmungsgrad zwischen 15% und 75% der Stellungnahmen. Nur in den Gruppen Interessenvertreter der Wirtschaftsprüfer und Standardsetter wird mehrfach erwähnt, dass es zum verstärkten Ansatz von Erwartungswerten, z.B. bei Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten, kommen könnte, was zu irreführender Information führen kann.

5 Elemente des Abschlusses: Sonstige Elemente (Frage 4)

5.1 Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung

Die Erörterungen zu Frage 4 beschäftigen sich mit Erträgen und Aufwendungen und gehen kurz auf die mögliche Definition von Elementen der Eigenkapitalveränderungs- und Geldflussrechnung ein.

Die Elemente Erträge und Aufwendungen stellen Abschlussnutzern nützliche Informationen über Änderungen in den Ressourcen und Verpflichtungen eines Unternehmens zur Verfügung. Diese Informationen helfen dabei das – mit den wirtschaftlichen Ressourcen generierte – Ergebnis zu verstehen und zukünftige Geldflüsse zu bewerten. Zusätzlich unterstützen diese Informationen u.a. dabei die Effizienz und Effektivität des Managements zu beurteilen. Gewinn oder Verlust, sonstiges Ergebnis und Gesamtergebnis sind keine Elemente des Abschlusses sondern Summen und Zwischensummen von Aufwendungen und Erträgen.³⁶¹

Erträge und Aufwendungen sind im bestehenden RK definiert als Zu- bzw. Abnahmen von wirtschaftlichem Nutzen – in Form von Zu- bzw. Abflüssen, Erhöhungen, Verminderungen oder Abnahme von Vermögenswerten und Schulden – die zu Änderungen im Eigenkapital führen, welche nicht auf Einlagen oder Ausschüttungen zurückzuführen sind.³⁶² Das IASB hält es für hilfreich einen Punkt in der Definition von Erträgen klarzustellen.³⁶³ Ansonsten hat es kaum Probleme mit den Definitionen von Aufwendungen und Erträgen identifiziert. Einige haben, dem IASB zufolge, jedoch vorgeschlagen im RK verschiedene Arten von Erträgen und Aufwendungen zu definieren, um Erlöse von anderen Erträgen und Aufwendungen von anderen Aufwendungen sowie Aufwendungen und Erträge die im Gewinn oder Verlust berichtet werden, von Erträgen und Aufwendungen die im sonstigen Ergebnis berichtet werden zu unterscheiden.³⁶⁴ Die Unterteilung in Erlöse und andere Erträge sowie Aufwendungen und andere Aufwendungen wird im bestehenden RK zwar beschrieben, es erfolgt jedoch keine Identifizierung als separate Elemente des Abschlusses.³⁶⁵

Die vorläufigen Ansichten des IASB sind folgende:³⁶⁶

- Wenn die oben beschriebene Unterteilung hilfreich ist, sollten die vier Arten von Erträgen und Aufwendungen auch als separate Elemente definiert werden. Allerdings müssten dazu die Unterschiede deutlicher und auch Begriffe wie die „gewöhnliche Geschäfts-

³⁶¹ Vgl. DP 2.38-2.39. Summen und Zwischensummen werden in Abschnitt 8 des DP näher behandelt und sind nicht Bestandteil dieser Arbeit.

³⁶² Vgl. RK 70; DP 2.37.

³⁶³ Vgl. DP 2.40. Es handelt sich dabei um Aufwendungen, die entstehen, wenn ein Unternehmen Eigenkapitalinstrumente gegen Dienstleistungen tauscht, wie z.B. bei anteilsbasierten Vergütungssystemen.

³⁶⁴ Vgl. DP 2.41-2.42.

³⁶⁵ Vgl. DP 2.43-2.44; RK 74-80.

³⁶⁶ Vgl. DP 2.46-2.52.

tätigkeit“ definiert werden. Diese Thematik wird eher als Projekt auf Standardebene, anstatt als Teil des Projekts zur Überarbeitung des RK gesehen.

- Eine Definition für Erträge und Aufwendungen, die im Gewinn oder Verlust bzw. im sonstigen Ergebnis erfasst werden, ist nicht vorgesehen, da die Anwendung von Definitionen Nachteile gegenüber Darstellungsleitlinien hat.³⁶⁷
- Im bestehenden RK werden keine Elemente für die Geldflussrechnung und die EKVR definiert. Diese Definitionen könnten jedoch hilfreich sein. Die Elemente der Geldflussrechnung sind Einnahmen und Ausgaben und Elemente der EKVR sind Kapitaleinlagen, -ausschüttungen und Verschiebungen zwischen Eigenkapitalklassen. Im DP werden jedoch keine Definitionen vorgeschlagen, da keine Schwierigkeiten bei der Entwicklung von Definitionen für den Exposure Draft gesehen werden.

Die konkrete Fragestellung der Frage 4 verweist auf die Erörterungen zu den Elementen der Gewinn oder Verlustrechnung und des sonstigen Ergebnisses sowie auf die Elemente der Geldflussrechnung und EKVR. Es wurde gefragt, ob die Stellungnehmenden Kommentare zu diesen Elementen haben und ob es als hilfreich angesehen wird sie als Elemente des Abschlusses zu identifizieren.

5.2 Abschlussersteller

5.2.1 Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter

Unter den Finanzinstitutionen und deren Interessenvertretern halten 4 Stellungnahmen die Definition zusätzlicher Elemente für erforderlich. Zwei davon schlagen vor Gewinn oder Verlust zu definieren, eine ist dafür das sonstige Ergebnis zu definieren, während die vierte der Meinung ist, dass Kapitalausschüttung definiert werden sollte. Die Definition von Gewinn oder Verlust sollte eine klare Unterscheidung vom sonstigen Ergebnis ermöglichen.³⁶⁸ Einer Stellungnahme zufolge ist die herrschende Meinung zu dieser Unterscheidung, dass alle Aufwendungen und Erträge, die nicht hilfreich bei der Beurteilung der Ertragskraft sind, im sonstigen Ergebnis erfasst werden und Gewinn oder Verlust demnach alle Erträge und Aufwendungen enthält, die erforderlich sind, um die Ertragskraft angemessen zu beurteilen. Daher sollte das RK Gewinn oder Verlust als Zwischensumme der primären Elemente Erträge und Aufwendungen zur angemessenen Beurteilung der Ertragskraft des Unternehmens definieren.³⁶⁹ Das sonstige Ergebnis sollte definiert werden, da es eine objektivere, konzeptionelle Definition des sonstigen Ergebnisses im RK geben sollte.³⁷⁰

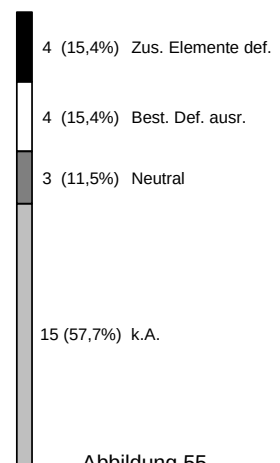


Abbildung 55

³⁶⁷ Darstellungsleitlinien zu diesem Thema werden in Abschnitt 8 behandelt.

³⁶⁸ Vgl. 3149; 3134.

³⁶⁹ Vgl. 3134.

³⁷⁰ Vgl. 3284.

Die Stellungnahme, die eine Definition von Kapitalausschüttung befürwortet, führt aus, dass es in den IFRS zurzeit keine klare Unterscheidung zwischen Aufwendungen und Kapitalausschüttungen gibt. In Bezug auf gewöhnliche Dividendenzahlungen bestehen keine Unklarheiten, es werden jedoch zwei Beispiele genannt, in denen die Unterscheidung nicht so eindeutig ist. Das erste Beispiel betrifft Anteilseigner, die ihre Anteile verkaufen möchten und entscheiden, dass die Beratungsleistungen für die Aushandlung der Veräußerungskonditionen vom Unternehmen bezahlt werden. Im zweiten Beispiel entscheidet ein Alleineigentümer, dass, anstelle einer Dividendenzahlung, eine große Marketingkampagne bezahlt werden soll. Die Stellungnahme schlägt vor, die Unterscheidung davon abhängig zu machen, wer aus der Transaktion Vorteile zieht. Ziehen die Anteilseigner Vorteile aus der Transaktion, sollte es sich um eine Kapitalausschüttung handeln, profitiert das Unternehmen selbst oder Dritte sollte es sich um eine Aufwendung handeln.³⁷¹

4 Stellungnahmen halten die bestehenden Definitionen für ausreichend. Es ist nicht erforderlich die beschriebenen, zusätzlichen Elemente zu identifizieren oder andere Definitionen im RK zu inkludieren, da z.B. keine wesentlichen Probleme bei der Anwendung bestehen.³⁷²

3 Stellungnahmen in dieser Gruppe haben Kommentare eingereicht, die der Kategorie „Neutral“ zugeordnet wurden. Eine davon beschreibt, dass es hilfreich wäre, die Ziele der verschiedenen Abschlussbestandteile zu definieren und wie sie zum Verständnis der Ertragskraft des Unternehmens in einer Berichtsperiode verwendet werden.³⁷³ Eine andere Stellungnahme sieht die Analysen im DP nicht als ausreichend entwickelt, um zu einem klaren Standpunkt zu dieser Thematik zu gelangen.³⁷⁴

5.2.2 Genossenschaften – Interessenvertreter

Keine der Interessenvertretungen für Genossenschaften hat Kommentare zu dieser Frage eingereicht.

5.2.3 Energiesektor inkl. Interessenvertreter

In dieser Gruppe geben 3 Stellungnahmen an, dass zusätzliche Elemente definiert werden sollten. Zwei davon sind der Meinung, dass Definitionen für Gewinn oder Verlust und sonstiges Ergebnis erforderlich sind. Die konzeptionelle Unterscheidung zwischen Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis sollte nicht nur in Form von Darstellungsleitlinien erfolgen, stattdessen sollten separate Elemente definiert wer-

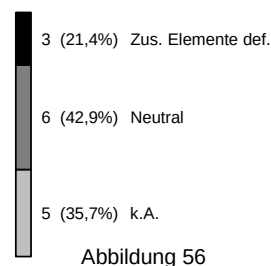


Abbildung 56

³⁷¹ Vgl. 3029.

³⁷² Vgl. 3190.

³⁷³ Vgl. 3333.

³⁷⁴ Vgl. 3235.

den.³⁷⁵ Die dritte Stellungnahme stimmt zu, Erträge und Aufwendungen als Änderungen in Vermögenswerten zu definieren und hält es für sinnvoll, Definitionen für die Elemente der EKVR im überarbeiteten RK zu inkludieren. Die Unterteilung zwischen Erlösen und anderen Erträgen bzw. Aufwendungen und anderen Aufwendungen sollte – wie im DP vorgeschlagen – auf Standardebene erfolgen.³⁷⁶

6 Stellungnahmen haben neutrale Kommentare eingereicht. Vier identische Stellungnahmen führen aus, dass sie, obwohl die Beurteilung über den Ansatz von regulatorischen Posten einen wesentlichen Einfluss auf den Gewinn oder Verlust hat, verstehen, dass diese Beurteilung bilanzgetrieben ist.³⁷⁷ Eine Stellungnahme beschreibt, dass die Gewinn oder Verlustrechnung als wichtiger Bestandteil des Abschlusses betrachtet werden sollte, da Abschlussnutzer und -ersteller den Gewinn oder Verlust als wichtigen Indikator für die Ertragskraft des Unternehmens betrachten. Der Gewinn oder Verlust ist nicht nur eine Änderung in Vermögenswerten und Schulden, sondern auch eine Größe, die zeigt, ob ein Unternehmen Wert geschaffen oder zerstört hat. Daher sollte das IASB den Zweck und das Ziel von Gewinn oder Verlust definieren, wobei anerkannt wird, dass dies nicht leicht ist.³⁷⁸ Die sechste Stellungnahme erläutert, dass eine Definition von Einnahmen und Ausgaben die Möglichkeit zur indirekten Ermittlung des Geldflusses unmöglich machen könnte. Bei der indirekten Ermittlung wird vom Jahresüberschuss ausgegangen, der keine Größe der Geldflussrechnung ist. Die indirekte Ermittlung des Geldflusses stellt den Abschlussnutzern jedoch nützliche Information zur Verfügung, weshalb das überarbeitete RK die zukünftige Anwendung nicht gefährden sollte.³⁷⁹

5.2.4 Sonstige inkl. Interessenvertreter

13 Stellungnahmen befürworten die Definition von zusätzlichen Elementen. Sieben davon sind der Meinung, dass Gewinn oder Verlust als Element definiert werden sollte, da es sich dabei um den wichtigsten Indikator für die Ertragskraft eines Unternehmens handelt.³⁸⁰ Es wird z.B. vorgeschlagen den Gewinn oder Verlust anhand des Realisationsprinzips zu definieren, da dieses aus Sicht der Abschlussersteller leicht verständlich ist und nützlich für die Prognose von Geldflüssen sein könnte.³⁸¹ Eine gewichtete Stellungnahme schlägt zusätzlich vor, auch das sonstige Ergebnis und das Gesamtergebnis als Elemente des Ab-

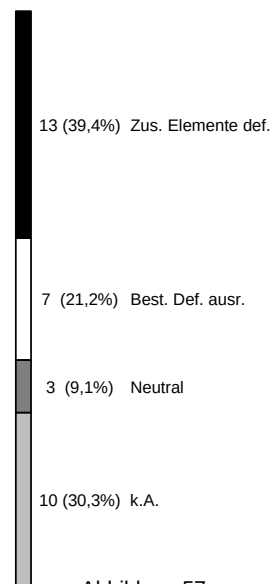


Abbildung 57

³⁷⁵ Vgl. 3218; 3339.

³⁷⁶ Vgl. 3200.

³⁷⁷ Vgl. 3262; 3263; 3264; 3265.

³⁷⁸ Vgl. 3247.

³⁷⁹ Vgl. 3418.

³⁸⁰ Vgl. 3129; 3144.

³⁸¹ Vgl. 3129.

schlusses zu definieren.³⁸² Drei weitere Stellungnahmen lehnen es ab Erträge und Aufwendungen als Differenzen von Bilanzposten zu definieren und denken nicht, dass die Unterscheidung zwischen Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis nur für die Darstellung relevant ist. Es ist essentiell im RK Definitionen zu inkludieren, die darstellen, was Erträge und Aufwendungen in einer Periode sind. Dadurch könnte das IASB leichter Entscheidungen über die Behandlung in der Gesamtergebnisrechnung treffen, ohne zuerst die statische Bilanztheorie anzuwenden.³⁸³ Drei weitere Stellungnahmen halten eine Definitionen von Erlösen, anderen Erträgen, Aufwendungen und anderen Aufwendungen im RK für sinnvoll. Ohne diese Unterteilung wird die Bilanz gegenüber der Erfolgsrechnung bevorzugt.³⁸⁴ Eine der Stellungnahmen gibt zusätzlich an, dass auch Definitionen für die Elemente der Geldflussrechnung und der EKVR im RK enthalten sein sollten.³⁸⁵

7 Stellungnahmen zufolge sollten keine zusätzlichen Elemente im RK definiert werden. Es wäre zwar hilfreich, die vom IASB beschriebenen Objekte als Elemente des Abschlusses zu identifizieren, es sollten jedoch die bestehenden Leitlinien im RK erhalten bleiben, während mögliche Verbesserungen in einem gesonderten Projekt adressiert werden.³⁸⁶ Eine Stellungnahme unterstützt die Definition der Begriffe „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“, Erlöse und andere Erträge sowie Aufwendungen und andere Aufwendungen in einem separaten Projekt.³⁸⁷ Eine andere Stellungnahme stimmt zu, dass Erträge und Aufwendungen Elemente von Abschlüssen sind, Gewinn oder Verlust, sonstiges Ergebnis und Gesamtergebnis jedoch nur Zwischensummen von Erträgen und Aufwendungen.³⁸⁸ Es wird auch nicht für erforderlich gehalten, die Elemente der Geldflussrechnung und EKVR zu definieren. Es wird allerdings ausgeführt, dass die Gesamtergebnisrechnung, Geldflussrechnung, Bilanz und EKVR nicht das gesamte Bild der Wertschöpfung eines Unternehmens zeigen. Da die vorgeschlagenen Definitionen für Vermögenswerte und Schulden auch Werte umfassen, die nicht angesetzt werden, sollte die Definition von Erträgen und Aufwendungen angepasst werden. Anstelle des Verweises auf Vermögenswerte und Schulden sollten sie einen Bezug auf angesetzte Vermögenswerte bzw. angesetzte Schulden enthalten.³⁸⁹

3 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine unterstützt die Initiierung eines Projekts zur Darstellung, in dem die Unterscheidung zwischen Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis sowie die Bedeutung der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit definiert werden.³⁹⁰ Eine andere bevorzugt z.B., keine weiteren Definitionen im RK zu inkludieren,

³⁸² Vgl. 3144.

³⁸³ Vgl. 3353; 3354; 3355.

³⁸⁴ Vgl. 3115.

³⁸⁵ Vgl. 3147.

³⁸⁶ Vgl. 3143.

³⁸⁷ Vgl. 3242.

³⁸⁸ Vgl. 3089.

³⁸⁹ Vgl. 3242.

³⁹⁰ Vgl. 3030.

sondern zusätzliche Leitlinien in einem separaten Projekt auf Standardebene zu entwickeln. Dazu sollten allerdings Prinzipien im RK enthalten sein, aus denen hervorgeht, ob verschiedene Aktivitäten eines Unternehmens – wie gewöhnliche Geschäftstätigkeiten und Finanzierungstätigkeiten – in verschiedene Komponenten aufgespalten werden sollen.³⁹¹

5.3 Wirtschaftsprüfer

5.3.1 Big Four

PwC unterstützt die Diskussion über die Elemente der primären Abschlussbestandteile. Dadurch wird anerkannt, dass neben der Bilanz auch andere Abschlussbestandteile wichtig für Abschlussnutzer sind.

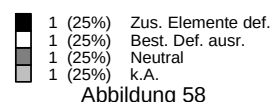


Abbildung 58

Der Liste der Elemente, für die Definitionen entwickelt werden, wird zugestimmt. Das IASB sollte jedoch in Betracht ziehen, die Unterteilung zwischen Erlösen und anderen Erträgen sowie zwischen Aufwendungen und anderen Aufwendungen aus dem RK zu entfernen. Diese Unterteilung ist nicht erforderlich, da diese Komponenten keine relevanten Elemente für die Zwecke des RK sind. Es handelt sich dabei um eine Darstellungsthematik, die besser in IAS 1 behandelt werden sollte.³⁹²

Ernst & Young hält es nicht für erforderlich, zusätzliche Elemente des Abschlusses zu definieren.³⁹³

Die Stellungnahme von KPMG wurde als „Neutral“ eingestuft. KPMG zufolge ist zuerst eine angemessene Diskussion über den Begriff Ertragskraft erforderlich. Sobald fundierte Prinzipien dazu entwickelt wurden, ist eine Diskussion über Definitionen für die Elemente der Gewinn oder Verlustrechnung und sonstigen Ergebnisrechnung der nächste logische Schritt.³⁹⁴

5.3.2 Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften

6 Stellungnahmen in dieser Gruppe befürworten die Definition von zusätzlichen Elementen. Zwei davon stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB und somit der Inkludierung von Definitionen für die Elemente der Geldflussrechnung und EKVR zu.³⁹⁵ Zwei weitere geben an, dass es hilfreich wäre, die Elemente der EKVR zu definieren. In einer Definition von Einnahmen und Ausgaben wird jedoch kein Nutzen gesehen.³⁹⁶

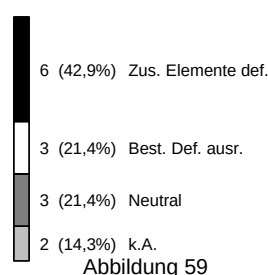


Abbildung 59

Die fünfte Stellungnahme ist der Meinung, dass es vorteilhaft wäre, Gewinn oder Verlust und sonstiges Ergebnis zu definieren. Diese Stellungnahme hält es jedoch nicht für erforderlich, die Elemente des Geldflussrechnung und der EKVR als Elemente des Abschlusses zu identi-

³⁹¹ Vgl. 3342.

³⁹² Vgl. 3331.

³⁹³ Vgl. 3362.

³⁹⁴ Vgl. 3308.

³⁹⁵ Vgl. 3270; 3306.

³⁹⁶ Vgl. 3177; 3274.

fizieren.³⁹⁷ Nach Ansicht der sechsten Stellungnahme sollten Erlöse und andere Erträge sowie Aufwendungen und andere Aufwendungen unterschieden werden, da deren Ansatzkriterien verschieden sind.³⁹⁸

Die bestehenden Definitionen werden von 3 Stellungnahmen als ausreichend empfunden. Die anderen vorgeschlagenen, möglichen Elemente beschreiben nur die Bewegungen in den Elementen Erträge, Aufwendungen, Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital.³⁹⁹ Gewinn oder Verlust, sonstiges Ergebnis und Gesamtergebnis sind, wie im DP erwähnt, Zwischensummen von Erträgen und Aufwendungen und keine eigenständigen Elemente.⁴⁰⁰

3 weitere Stellungnahmen wurden als „Neutral“ eingestuft. Eine geht z.B. darauf ein, dass die Geldflussrechnung und die Möglichkeit zur Unterscheidung zwischen generiertem wirtschaftlichen Wert und tatsächlich generiertem Geld zunehmend an Bedeutung für die Entscheidungsfindung von Investoren gewinnen. Der Geldflussrechnung wird jedoch nur ein geringer Stellenwert im RK zugewiesen. Um angemessene Angaben sicherzustellen, sollte sie im RK verstärkt berücksichtigt werden.⁴⁰¹

5.3.3 Interessenvertreter, Organisationen und Verbände

12 Stellungnahmen schlagen vor zusätzliche Elemente zu definieren. Sechs dieser Stellungnahmen sind der Meinung, dass alle diskutierten Bestandteile des Abschlusses – die Bestandteile der Ergebnis-, Geldflussrechnung und EKVR – als Elemente von Abschlüssen definiert werden sollten. Dies ermöglicht eine Verbesserung der Leitlinien für Abschlussnutzer und -ersteller⁴⁰² und ermöglicht Abschlussnutzern eine konsistente Interpretation der Informationen sowie fundierte wirtschaftliche Entscheidungen.⁴⁰³ Zwei Stellungnahmen schlagen vor, Gewinn oder Verlust zu definieren. Der Gewinn oder Verlust und das sonstige Ergebnis sollten im RK ausreichend erklärt werden, um Prinzipien für

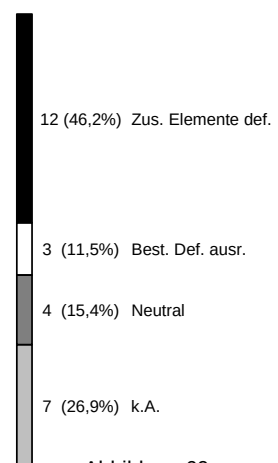


Abbildung 60

die Entscheidung, ob ein Sachverhalt im Gewinn oder Verlust oder im sonstigen Ergebnis ausgewiesen werden soll, zu entwickeln.⁴⁰⁴ Drei weitere Stellungnahmen sind der Meinung, dass die Elemente der Geldflussrechnung und EKVR definiert werden sollten. Zusätzlich sollte die Wesentlichkeit der Ergebnisrechnung betont werden.⁴⁰⁵ Einer Stellungnahme zufolge ist es nicht angemessen die bestehenden Definitionen beizubehalten und die Definition der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sowie die Unterteilung zwischen Erlösen und anderen

³⁹⁷ Vgl. 3336.

³⁹⁸ Vgl. 3069.

³⁹⁹ Vgl. 3299.

⁴⁰⁰ Vgl. 3341.

⁴⁰¹ Vgl. 3291.

⁴⁰² Vgl. 3326.

⁴⁰³ Vgl. 3314.

⁴⁰⁴ Vgl. 3261.

⁴⁰⁵ Vgl. 3171; 3343.

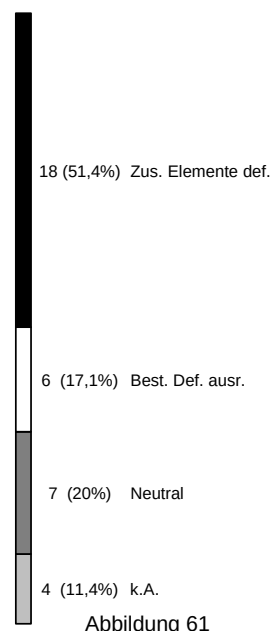
Erträgen und Aufwendungen und sonstigen Aufwendungen auf ein zukünftiges Projekt auf Standardebene zu verschieben. Zusätzlich wird angemerkt, dass durch die Definition von Erträgen und Aufwendungen als Veränderung von Vermögenswerten und Schulden ein zu starker Fokus auf der Bilanz liegt.⁴⁰⁶

3 Stellungnahmen in dieser Gruppe halten die bestehenden Definitionen für ausreichend. Ein vollständiges RK sollte zwar alle Elemente definieren und die Verbindung zwischen ihnen aufzeigen. Allerdings ist es nicht realistisch von Beginn an ein vollständiges RK zu entwickeln. Daher hält es eine Stellungnahme z.B. für einen pragmatischen Ansatz, nur die Elemente Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen zu definieren und Definitionen anderer Elemente erst im Rahmen zukünftiger Überarbeitungen des RK zu behandeln.⁴⁰⁷

4 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Es sind weitere Arbeiten am RK erforderlich, um effektive Konzepte für die Berichterstattung der Ertragskraft zu entwickeln. Die Konzepte sonstiges Ergebnis, Unterteilung zwischen Erlösen und anderen Erträgen, Aufwendungen und anderen Aufwendungen und die Beziehung zwischen Ergebnisrechnung, Geldflussrechnung und Bilanz sind im bestehenden RK nicht ausreichend verknüpft.⁴⁰⁸ Es sollte zuerst eine konzeptionelle Diskussion darüber geben, was im Gewinn oder Verlust und was im sonstigen Ergebnis erfasst wird, bevor spezifische Elemente des Abschlusses diskutiert werden.⁴⁰⁹

5.4 Standardsetter

18 Standardsettern zufolge sollten zusätzliche Elemente definiert werden. Davon sind sechs Stellungnahmen der Meinung, dass alle genannten Elemente definiert werden sollten. Diese Definitionen wären hilfreich⁴¹⁰ und angemessen.⁴¹¹ Es ist wichtig, die nötige Balance zwischen Elementen der Vermögens- und Finanzlage und Elementen der Ertragslage zu halten. Im RK werden die Elemente der Bilanz überfokussiert.⁴¹² Fünf Stellungnahmen befürworten Definitionen für den Gewinn oder Verlust und das sonstige Ergebnis. Definitionen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis sind erforderlich, da Leitlinien im RK keine ausreichende Hilfe für das IASB zur Entwicklung von Standards darstellen würden,⁴¹³ um die Ziele der Rechnungslegung zu erreichen⁴¹⁴ und



⁴⁰⁶ Vgl. 3371.

⁴⁰⁷ Vgl. 3056.

⁴⁰⁸ Vgl. 3067; 3068.

⁴⁰⁹ Vgl. 3103.

⁴¹⁰ Vgl. 3205; 3346.

⁴¹¹ Vgl. 3294.

⁴¹² Vgl. 3344.

⁴¹³ Vgl. 3136.

um eine glaubwürdige Darstellung der Ertragskraft eines Unternehmens, als Schlüsselinformation für Abschlussnutzer, sicherzustellen.⁴¹⁵ Sieben andere Stellungnahmen sind der Meinung, dass die Elemente der EKVR definiert werden sollten. Diese Definitionen wären hilfreich⁴¹⁶, z.B. für die Unterscheidung zwischen Eigenkapital und Schulden.⁴¹⁷ Transaktionen mit Eigentümern – in ihrer Rolle als Eigentümer – unterscheiden sich wesentlich von anderen Erträgen und Aufwendungen.⁴¹⁸ Ohne eine Definition von Kapitaleinlagen und -ausschüttungen wären sie jedoch Teil von Erträgen und Aufwendungen.⁴¹⁹ Verschiebungen zwischen Eigenkapitalklassen sollten drei Stellungnahmen zufolge allerdings nicht als separates Element definiert werden, da es sich dabei nur um eine Darstellungsthematik handelt.⁴²⁰ Sie bieten auch keine entscheidungsrelevante Information, die das berichterstattende Unternehmen betreffen, sondern nur solche, die Anteilseigner betreffen.⁴²¹ Vier dieser sieben Stellungnahmen zufolge sollten die Elemente der Geldflussrechnung nicht definiert werden, während drei dies befürworten. Argumente dagegen sind, dass in der Definition von Einnahmen und Ausgaben als separate Elemente keine Vorteile gesehen werden,⁴²² da sie nur Bewegungen in den Vermögenswerten Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente wiedergeben und keine eigenständigen Elemente sind.⁴²³ Stattdessen sollte das IASB überdenken, was die Geldflussrechnung kommunizieren soll, da sie zurzeit nur geringen Nutzen z.B. für Finanzinstitutionen wie Versicherungen bietet.⁴²⁴ Argumente für die Definition von Einnahmen und Ausgaben sind, dass dies hilfreich wäre⁴²⁵ und das RK vollständig sein sollte und daher auch Definitionen für die Elemente der Geldflussrechnung enthalten sollte.⁴²⁶ Zwei Stellungnahmen führen aus, dass einige der Ansicht sind, dass die bestehenden Definitionen von Erträgen und Aufwendungen dazu führen, dass die Gewinn oder Verlustrechnung und das sonstige Ergebnis als sekundär gegenüber der Bilanz angesehen werden. Die Stellungnahmen teilen diese Ansicht jedoch nicht. Die Gewinn oder Verlustrechnung leitet sich von der Bilanz ab, das Ziel der Gewinn oder Verlustrechnung besteht jedoch darin Informationen über die Tätigkeit des Unternehmens zur Verfügung zu stellen.⁴²⁷

⁴¹⁴ Vgl. 3357; RK 2010 OB 12,15,16.

⁴¹⁵ Vgl. 3430.

⁴¹⁶ Vgl. 3111; 3311; 3382.

⁴¹⁷ Vgl. 3111.

⁴¹⁸ Vgl. 3811.

⁴¹⁹ Vgl. 3052.

⁴²⁰ Vgl. 3052; 3282; 3811.

⁴²¹ Vgl. 3282.

⁴²² Vgl. 3052; 3382.

⁴²³ Vgl. 3052; 3811.

⁴²⁴ Vgl. 3382.

⁴²⁵ Vgl. 3282.

⁴²⁶ Vgl. 3187.

⁴²⁷ Vgl. 3311; 3382.

6 Standardsetter betrachten es als unnötig die in Frage 4 genannten Elemente als Elemente des Abschlusses zu definieren.⁴²⁸

7 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine davon führt z.B. aus, dass das IASB zwischen verschiedenen Ebenen von Elementen unterscheiden sollte. Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen sollten die primären Elemente sein, während die anderen Elemente von den primären Elementen abgeleitet werden und daher die sekundären Elemente sein sollten.⁴²⁹ Eine andere Stellungnahme gibt an, dass Erträge und Aufwendungen nicht nur auf Basis von Vermögenswerten und Schulden definiert werden sollten. Es sollte zumindest eine konzeptionelle Definition von Ertragskraft im RK enthalten sein.⁴³⁰ Es wird u.a. angemerkt, dass das RK keine Erörterungen zur Wichtigkeit der Geldflussrechnung enthält⁴³¹ und empfohlen, mehr Erörterungen zur Geldflussrechnung zur Verfügung zu stellen.⁴³²

5.5 Wissenschaft

2 Stellungnahmen in der Gruppe Wissenschaft befürworteten die Definition von zusätzlichen Elementen, wobei sie der Meinung sind, dass alle genannten Elemente definiert werden sollten. Dies wäre hilfreich⁴³³ und diese Elemente sind wichtig, um ein besseres Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens zu vermitteln.⁴³⁴

Weitere 2 Stellungnahmen halten die bestehenden Definitionen für ausreichend. Eine davon stimmt z.B. den Definitionen von Erträgen und Aufwendungen zu, ebenso wie den Erörterungen des IASB, dass Gewinn oder Verlust und sonstiges Ergebnis keine Elemente des Abschlusses sind, sondern Zwischensummen von Erträgen und Aufwendungen.⁴³⁵

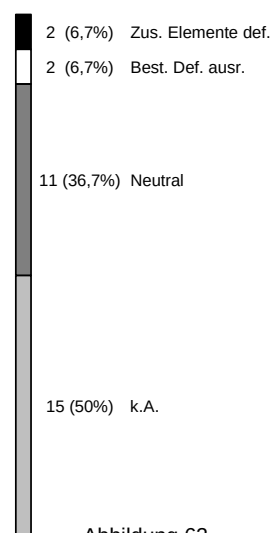


Abbildung 62

Mit 11 Stellungnahmen wurden die meisten Stellungnahmen in dieser Gruppe der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Es wäre hilfreich Gewinn oder Verlust und sonstiges Ergebnis zu definieren, allerdings war die Entwicklung einer zufriedenstellenden, konzeptionellen Definition bisher nicht erfolgreich, weshalb eine Stellungnahme glaubt, dass der Versuch sinnlos wäre⁴³⁶ und eine andere Darstellungsleitlinien befürwortet.⁴³⁷ Die anderen Elemente könnten einfacher definiert werden, allerdings spielt es einer der Stellungnahme zufolge wahrschein-

⁴²⁸ Vgl. 3211; 3672 (5 Länder).

⁴²⁹ Vgl. 3145.

⁴³⁰ Vgl. 3328.

⁴³¹ Vgl. 3225.

⁴³² Vgl. 3350.

⁴³³ Vgl. 3057_2; 3060.

⁴³⁴ Vgl. 3060.

⁴³⁵ Vgl. 3428.

⁴³⁶ Vgl. 3335.

⁴³⁷ Vgl. 3120.

lich keine Rolle, ob sie im RK definiert werden oder nicht.⁴³⁸ Eine Stellungnahme ist sich über die Bedeutung der Vorschläge nicht sicher, da u.a. Gewinn oder Verlust, sonstiges Ergebnis und Gesamtergebnis im DP nicht als Elemente, sondern als Summen und Zwischensummen beschrieben werden. Ob ein Posten das Ergebnis einer Summe ist oder nicht, ist nicht ausreichend um zwischen Elementen, Summen und Zwischensummen zu unterscheiden. Zusätzlich kann die Stellungnahme den Vorschlag, Einnahmen und Ausgaben zu definieren, nicht nachvollziehen, da als Elemente der Geldflussrechnung am ehesten die Geldflüsse aus operativer Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit in Frage kommen.⁴³⁹ Eine weitere Stellungnahme hält konzeptionelle Beschreibungen der verschiedenen Geldflüsse – operativ, Investition und Finanzierung – und der Elemente der EKVR für sinnvoll.⁴⁴⁰ Aus Sicht einer anderen Stellungnahme ist eine Diskussion darüber, ob die statische Bilanztheorie der bessere Ansatz ist, erforderlich.⁴⁴¹ Erträge und Aufwendungen auf Basis von Änderungen in Vermögenswerten und Schulden zu definieren und anzusetzen, verringert den Informationsgehalt in Bezug auf die Ertragskraft eines Unternehmens.⁴⁴²

5.6 Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter

4 Stellungnahmen dieser Gruppe zufolge sollten zusätzliche Elemente des Abschlusses definiert werden. Eine dieser Stellungnahmen hält es für hilfreich, alle genannten Elemente zu definieren. Die Elemente der Geldflussrechnung sollten definiert werden, da sich viele Abschlussnutzer auf die Prognose von operativen Geldflüssen fokussieren.⁴⁴³ Eine andere ist der Meinung, dass das sonstige Ergebnis deutlich definiert werden sollte, da die meisten Nutzer den grundlegenden Unterschied

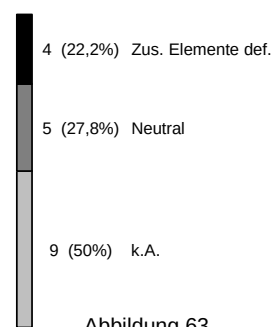


Abbildung 63

zwischen Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis nicht verstehen. Die Schwierigkeiten könnten daraus resultieren, dass der Begriff „sonstiges Ergebnis“ konzeptionell unklar ist. Deutlichere Definitionen von anderen Erträgen, anderen Aufwendungen, Geldflüssen und Kapitalausschüttungen sind dieser Stellungnahme zufolge jedoch nicht erforderlich.⁴⁴⁴ Eine weitere Stellungnahme denkt, dass die Elemente der EKVR definiert werden sollten, um einen verbesserten Einblick in das Eigenkapital des Unternehmens zu geben. Das IASB sollte sich dabei nicht nur auf Änderungen in den Buchwerten beschränken, sondern auch Informationen, wie die verschiedenen Eigenkapitalklassen Änderungen in den ausgegebenen Aktien

⁴³⁸ Vgl. 3335.

⁴³⁹ Vgl. 3081.

⁴⁴⁰ Vgl. 3105.

⁴⁴¹ Vgl. 3271.

⁴⁴² Vgl. 3255.

⁴⁴³ Vgl. 3366.

⁴⁴⁴ Vgl. 3303.

beeinflusst haben und beeinflussen könnten, erforderlich machen. Zusätzlich sollten Einblicke in die zugehörigen potentiellen Geldflüsse ermöglicht werden.⁴⁴⁵

5 Stellungnahmen wurden als „Neutral“ eingestuft. Für Abschlussnutzer sind die Informationen zu Erträgen, Aufwendungen und Geldflüssen wichtiger als Informationen über Vermögenswerte und Schulden. Daher sollte der Fokus verstärkt darauf liegen, was relevante Information über Erträge, Aufwendungen und Geldflüsse darstellt und wie dies den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten und Schulden beeinflusst.⁴⁴⁶ Eine Stellungnahme begrüßt, dass das IASB den Bericht der Ertragskraft adressiert, da Investoren gerne Klarheit darüber hätten, dass der Gewinn oder Verlust die Ertragskraft des operativen Geschäfts zeigt und das sonstige Ergebnis andere Ergebnisse der Periode.⁴⁴⁷ Eine Unterteilung von Erträgen und Aufwendungen in Erlöse und andere Erträge sowie Aufwendungen und andere Aufwendungen ist hilfreich für die Analyse, da sie zum Verständnis darüber beiträgt, wodurch die Ertragskraft getrieben wird. Diese Unterteilung in einem gesonderten Projekt zu adressieren wird jedoch als ausreichend betrachtet.⁴⁴⁸

5.7 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

2 Stellungnahmen halten die Definition von zusätzlichen Elementen für hilfreich. Eine davon hält es für hilfreich die Elemente der EKVR zu definieren,⁴⁴⁹ während die andere der Meinung ist, dass alle genannten Elemente definiert werden sollten, da dies bei der Aufstellung und Nutzung von Abschlüssen hilft.⁴⁵⁰

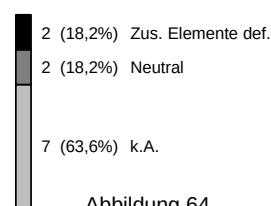


Abbildung 64

2 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine davon führt aus, dass eine klare Unterscheidung zwischen Posten, die im Gewinn oder Verlust berichtet werden, von solchen, die im sonstigen Ergebnis berichtet werden, von hoher Wichtigkeit ist. Für diese Unterscheidung sind robuste Prinzipien erforderlich, es besteht allerdings keine Notwendigkeit zusätzliche Definitionen dazu im RK zu inkludieren.⁴⁵¹ Der zweiten Stellungnahme zufolge sollte der Segmentbericht als einer der primären Abschlussbestandteile definiert werden, da diese Informationen für Investoren die wichtigste Informationsquelle über Unternehmen darstellen, die in verschiedenen Geschäftsfeldern tätig sind.⁴⁵²

⁴⁴⁵ Vgl. 3233.

⁴⁴⁶ Vgl. 3119.

⁴⁴⁷ Vgl. 3338.

⁴⁴⁸ Vgl. 3427.

⁴⁴⁹ Vgl. 3161.

⁴⁵⁰ Vgl. 3083.

⁴⁵¹ Vgl. 3054.

⁴⁵² Vgl. 3170.

5.8 Sonstige

2 Stellungnahmen halten die Definition aller, in Frage 4 genannten, Elemente als Elemente des Abschlusses für hilfreich.⁴⁵³ Eine davon befürwortet explizit eine separate Identifizierung von anderen Erträgen und anderen Aufwendungen.⁴⁵⁴

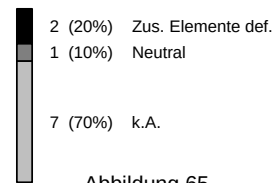


Abbildung 65

1 Stellungnahme hat neutrale Kommentare eingereicht. Die Bilanz, Gewinne und Erlöse sind zentrale Konzepte und sollten im RK verstärkt behandelt werden, ebenso wie die Spannung zwischen einer glaubwürdigen Darstellung der Bilanz und einer glaubwürdigen Darstellung der Rentabilität, um inkonsistente Regelungen auf Standardebene zu vermeiden.⁴⁵⁵

5.9 Zusammenfassung der Stellungnahmen

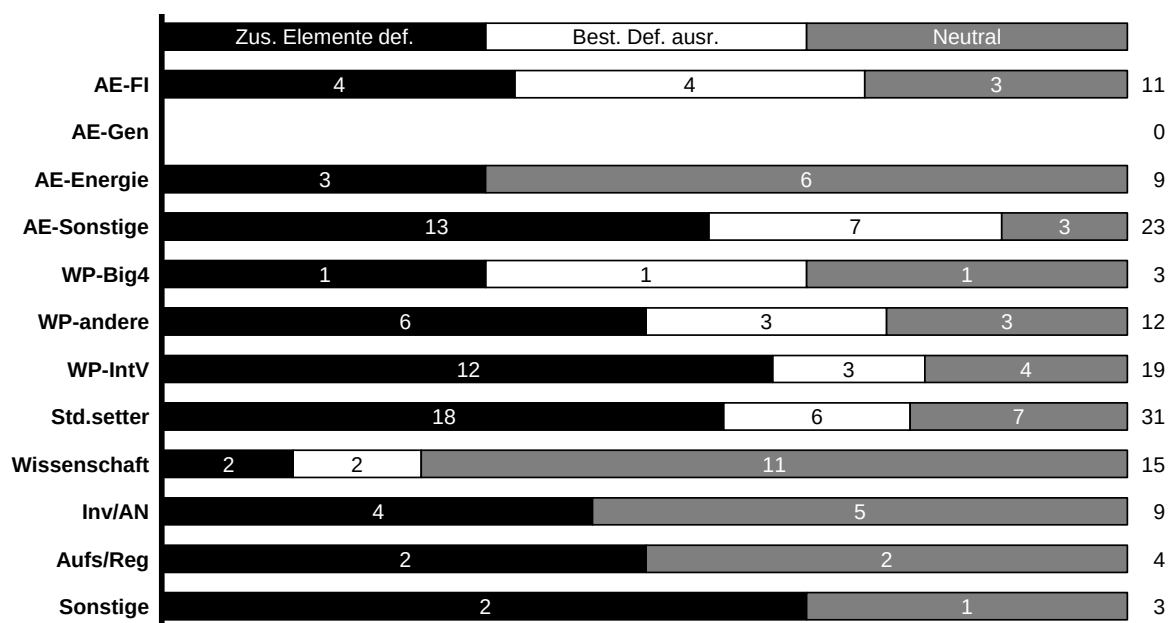


Abbildung 66: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 4

Zu Frage 4 enthalten 43% der Stellungnahmen keine Angabe. In 6 der 12 Interessengruppen liegt der Beteiligungsgrad unter 50%. In der Gruppe Interessenvertreter der Genossenschaften hat keine einzige Stellungnahme eine Antwort zu dieser Frage abgegeben. Fast 48% der Stellungnahmen, die Frage 4 beantwortet haben, befürworten die Definition von zusätzlichen Elementen, während knapp 19% die bestehenden Definitionen für ausreichend halten. Als „Neutral“ wurden etwa 33% eingestuft. Jene Stellungnahmen, die die Definition von zusätzlichen Elementen befürworten, nennen am häufigsten den Gewinn oder Verlust und das sonstige Ergebnis, gefolgt von den Elementen der EKVR, während die Elemente der Geldflussrechnung und die Definition von Erlösen, anderen Erträgen, Aufwendungen und anderen Aufwendungen seltener befürwortet wird. Innerhalb der Interessengruppen sind dabei keine

⁴⁵³ Vgl. 3175; 3373.

⁴⁵⁴ Vgl. 3373.

⁴⁵⁵ Vgl. 3348.

wesentlichen Unterschiede feststellbar. Die Definition von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis sollte jedenfalls eine Unterscheidung zwischen Posten, die im Gewinn oder Verlust ausgewiesen werden, von solchen die im sonstigen Ergebnis ausgewiesen werden ermöglichen. Der Zustimmungsgrad schwankt zwischen 13% in der Gruppe Wissenschaft und 67% in der Gruppe Sonstige.

Jene Stellungnahmen, die eine Beibehaltung der bestehenden Definitionen als ausreichend betrachten, sehen die Identifizierung zusätzlicher Elemente nicht als sinnvoll oder denken z.B., dass dies auf Standardebene ausreichend ist. Einige der neutralen Stellungnahmen halten die Ausführungen nicht für ausreichend entwickelt oder haben allgemeine Kommentare zu den diskutierten Themen eingereicht. Allgemein zeigen die Antworten zu Frage 4, dass viele der Meinung sind, dass der Ergebnisrechnung ein höherer Stellenwert eingeräumt werden und sie nicht nachrangig gegenüber der Bilanz behandelt werden sollte.

6 Zusätzliche Leitlinien zur Anwendung der neuen Definition von Schulden auf faktische Verpflichtungen (Frage 5)

6.1 Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung

In Frage 5 werden faktische Verpflichtungen behandelt. Im bestehenden RK wird beschrieben, dass Verpflichtungen „[...] als Folge eines bindenden Vertrages oder einer gesetzlichen Vorschrift rechtlich durchsetzbar [...]“ sein können, aber auch „[...] aus dem üblichen Geschäftsgebaren, aus den Usancen und aus dem Wunsch, gute Geschäftsbeziehungen zu pflegen oder in angemessener Weise zu handeln“ erwachsen können.⁴⁵⁶ Auch IAS 37 erwähnt faktische Verpflichtungen und definiert sie als „[...] eine aus den Aktivitäten eines Unternehmens entstehende Verpflichtung, wenn [...] das Unternehmen [...] anderen Parteien gegenüber die Übernahme gewisser Verpflichtungen angedeutet hat; und [...] das Unternehmen dadurch bei den anderen Parteien eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass es diesen Verpflichtungen nachkommt.“⁴⁵⁷

Das IASB führt einige Beispiele für faktische Verpflichtungen aus bestehenden IFRS an. Eines dieser Beispiele ist eine Verpflichtung zur Beseitigung von Umweltverschmutzungen, um eine veröffentlichte Richtlinie des Unternehmens zu erfüllen. Anschließend geht das IASB auf Probleme mit faktischen Verpflichtungen in der Praxis ein. Einigen ist nicht klar, in welchem Ausmaß vergangene Praktiken und Richtlinien ausreichen, ohne rechtliche Durchsetzbarkeit, gültige Erwartungen bei den Gegenparteien zu wecken. Zusätzlich kann die Interpretation des Begriffs faktische Verpflichtungen schwierig sein. Einige argumentieren, dass der Begriff Situationen umfasst, in denen ein Unternehmen wirtschaftlichen Zwängen unterliegt, bestimmte Handlungen in der Zukunft zu setzen, um wirtschaftliche Vorteile zu erreichen oder wirtschaftliche Nachteile zu vermeiden. Diese Problematik ist für das IASB nachvollziehbar, da ältere Standards wie IAS 37 und IAS 34 faktische Verpflichtungen in Situationen identifizieren, in denen ein Unternehmen wirtschaftlichen Zwängen unterliegt. Beispielsweise erwähnt IAS 37.72 Bedingungen für faktische Verpflichtungen zur Restrukturierung.⁴⁵⁸

Als mögliche Lösungen führt das IASB an entweder zusätzliche Leitlinien im RK zu inkludieren oder die Definition von Schulden auf Verpflichtungen zu beschränken, die durch andere Parteien durchsetzbar sind.⁴⁵⁹ Nach Abwägung der Vor- und Nachteile ist das IASB im DP jedoch der Meinung, dass das RK die Definition nicht auf rechtlich durchsetzbare Verpflichtungen beschränken sollte und bevorzugt eine Definition, die sowohl rechtliche als auch faktische Verpflichtungen umfasst. Zusätzlich sollen ergänzende Leitlinien entwickelt werden, die dabei helfen faktische Verpflichtungen von wirtschaftlichen Zwängen zu unterscheiden.⁴⁶⁰

⁴⁵⁶ RK 60; vgl. DP 3.39.

⁴⁵⁷ IAS 37.10; vgl. DP 3.40.

⁴⁵⁸ Vgl. DP 3.41-3.46.

⁴⁵⁹ Vgl. DP 3.49.

⁴⁶⁰ Vgl. DP 3.62.

Diese Leitlinien würden betonen, welche Voraussetzungen für faktische Verpflichtungen gegeben sein müssen.⁴⁶¹

- Es muss eine Pflicht oder Verantwortung gegenüber einer anderen Partei oder mehreren Parteien bestehen. Demnach ist es nicht ausreichend, wenn ein Unternehmen dem wirtschaftlichen Zwang unterliegt, im besten eigenen Interesse bzw. im besten Interesse der Anteilseigner zu handeln.
- Die andere Partei bzw. anderen Parteien müssen diejenigen sein, die aus der Erfüllung der Pflicht oder Verantwortung Nutzen ziehen bzw. Schaden erleiden, sofern das Unternehmen die Pflicht oder Verantwortung nicht erfüllt.
- Die andere Partei muss sich, aufgrund von vergangenen Handlungen des Unternehmens, auf die Erfüllung der Pflicht oder Verantwortung begründet verlassen können.

Die Leitlinien würden u.a. auch klarstellen, dass es nicht ausreichend ist, wenn das Unternehmen wirtschaftlich gezwungen ist weiterhin in einem bestimmten Markt tätig zu sein oder Restrukturierungen durchzuführen.⁴⁶²

In Frage 5 wurde gefragt, ob der vorläufigen Ansicht des IASB, die Definition nicht auf durchsetzbare Verpflichtungen zu beschränken und zusätzliche Leitlinien im RK zu inkludieren, zugestimmt wird und um Begründungen gebeten.

6.2 Abschlussersteller

6.2.1 Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter

In dieser Gruppe stimmen 8 Stellungnahmen der vorläufigen Ansicht des IASB, faktische Verpflichtungen in der Definition von Schulden beizubehalten und zusätzliche Leitlinien im RK zu inkludieren, zu. Verpflichtungen sollten nicht nur auf den rechtlichen Aspekt abzielen.⁴⁶³

Faktische Verpflichtungen haben wesentliche Relevanz für Finanzinstitutionen.⁴⁶⁴ Umfangreichere Leitlinien, als im DP vorgeschlagen, zur Unterscheidung zwischen faktischen Verpflichtungen und wirtschaftlichen Zwängen, wären jedoch nützlich.⁴⁶⁵

5 Stellungnahmen dieser Gruppe stimmen zu, die derzeitige Definition von Schulden, die rechtliche und faktische Verpflichtungen umfasst, beizubehalten, lehnen jedoch die zusätzlichen Leitlinien ab oder gehen nicht auf diesen Vorschlag ein. Eine Beschränkung auf rechtlich durchsetzbare Verpflichtungen ist nicht sinnvoll, da die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine wichtige Rolle spielt. Informationen sind nur

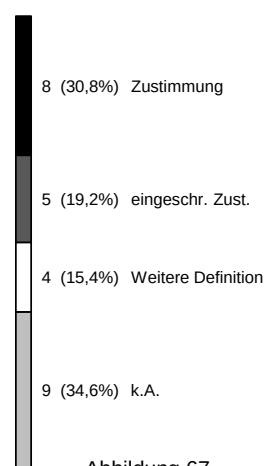


Abbildung 67

⁴⁶¹ Vgl. DP 3.50.

⁴⁶² Vgl. DP 3.51-3.54.

⁴⁶³ Vgl. 3284.

⁴⁶⁴ Vgl. 3333.

⁴⁶⁵ Vgl. 3169.

entscheidungsrelevant, wenn die tatsächlichen Auswirkungen von Transaktionen auf die Ressourcen des Unternehmens dargestellt werden.⁴⁶⁶ Eine andere Stellungnahme ist z.B. der Meinung, dass die Definition von faktischen Verpflichtungen bisher konsistent angewandt wurde, weshalb keine wesentlichen Vorteile in einer Erweiterung oder Verbesserung der Definition gesehen werden.⁴⁶⁷

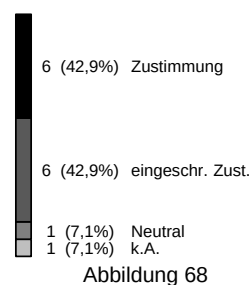
4 Stellungnahmen stimmen zwar zu, dass faktische Verpflichtungen weiterhin von der Definition von Schulden umfasst sein sollen, schlagen jedoch vor, faktische Verpflichtungen weiter zu definieren als vorgeschlagen. Eine Beschränkung auf rechtlich durchsetzbare Verpflichtungen würde nicht zu nützlicher Information in Abschlüssen führen.⁴⁶⁸ Zusätzlich spielt das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine wichtige Rolle, da Information dann entscheidungsrelevant ist, wenn der wirtschaftliche Gehalt einer Transaktion und die tatsächliche Auswirkung auf die wirtschaftliche Situation des Unternehmens wiedergegeben werden.⁴⁶⁹ Faktische Verpflichtungen sollten allerdings weiter definiert werden als vorgeschlagen, da die Definition zu eng ist.⁴⁷⁰ Drei Stellungnahmen sind der Meinung, dass eine weitere Definition erforderlich ist, um auch Restrukturierungsrückstellungen zu umfassen.⁴⁷¹

6.2.2 Genossenschaften – Interessenvertreter

Keine der Stellungnahmen, die dieser Gruppe zugeordnet wurden, enthält Kommentare zu faktischen Verpflichtungen.

6.2.3 Energiesektor inkl. Interessenvertreter

6 Stellungnahmen der Interessengruppe Energiesektor stimmen der Beibehaltung von faktischen Verpflichtungen und den vorgeschlagenen zusätzlichen Leitlinien zu. Eine Beschränkung auf rechtliche Verpflichtungen im RK wird abgelehnt, es wird jedoch von einer Stellungnahme darauf hingewiesen, dass dies – sofern erforderlich – auf Standardebene erfolgen kann.⁴⁷² Eine Begründung für die Zustimmung zur Beibehaltung von faktischen Verpflichtungen ist, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise ein wichtiges Konzept ist.⁴⁷³ Zusätzliche Leitlinien zu faktischen Verpflichtungen im RK sind erstrebenswert, um die Vergleichbarkeit zu verbessern,⁴⁷⁴ und wären hilfreich, da es sich in der Praxis um eine schwierige Thematik handelt.⁴⁷⁵



⁴⁶⁶ Vgl. 3099.

⁴⁶⁷ Vgl. 3071.

⁴⁶⁸ Vgl. 3188.

⁴⁶⁹ Vgl. 3140.

⁴⁷⁰ Vgl. 3151.

⁴⁷¹ Vgl. 3140; 3188; 3192.

⁴⁷² Vgl. 3200.

⁴⁷³ Vgl. 3218.

⁴⁷⁴ Vgl. 3085.

⁴⁷⁵ Vgl. 3218.

Weitere 6 Stellungnahmen stimmen zu, faktische Verpflichtungen beizubehalten, befürworten jedoch keine Änderungen vorzunehmen oder äußern sich nicht zu zusätzlichen Leitlinien. Vier identische Stellungnahmen lehnen die Beschränkung auf durchsetzbare Verpflichtungen ab, da dies zu einer unangemessenen Beschränkung der Definition führen könnte, äußern sich darüber hinaus jedoch nicht zu diesem Thema.⁴⁷⁶ Einer anderen Stellungnahme zufolge, sollte zwar die zugrundeliegende wirtschaftliche Betrachtungsweise einer Transaktion dargestellt werden, die bestehende Definition ist jedoch zufriedenstellend.⁴⁷⁷

1 Stellungnahme wurde als „Neutral“ eingestuft. Es wird ausgeführt, dass faktische Verpflichtungen von der Definition der gegenwärtigen Verpflichtung abhängen.⁴⁷⁸

6.2.4 Sonstige inkl. Interessenvertreter

8 Stellungnahmen der sonstigen Abschlussersteller stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Es ist erforderlich, faktische Verpflichtungen in der Definition von Schulden zu inkludieren, um eine glaubwürdige Darstellung sicherzustellen⁴⁷⁹ und die wirtschaftliche Substanz von Transaktionen darzustellen.⁴⁸⁰ Eine Beschränkung der Definition auf rechtliche Verpflichtungen ist aus dem Blickwinkel des Vorsichtsprinzips nicht angemessen, da dies zu einer Unterbewertung von Schulden führen könnte.⁴⁸¹ Zusätzliche Leitlinien würden z.B. die Konsistenz und die Vergleichbarkeit verbessern.⁴⁸²

9 Stellungnahmen stimmen nur der Inkludierung von faktischen Verpflichtungen in der Definition von Schulden zu. Eine davon begründet die Zustimmung damit, dass durch diese Definition eine bestmögliche glaubwürdige Darstellung der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens zum Bilanzstichtag möglich ist.⁴⁸³ Eine Beschränkung auf rechtliche Verpflichtungen würde nicht zu einer glaubwürdigen Darstellung der gesamten Verpflichtungen eines Unternehmens,⁴⁸⁴ nicht zu nützlicher Information und darüber hinaus in der Praxis zu Inkonsistenzen durch unterschiedliche Rechtsordnungen führen.⁴⁸⁵ Zusätzlich ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise ein wichtiges Prinzip des RK.⁴⁸⁶ Überarbeitungen an der bestehenden Definition von faktischen Verpflichtungen sind, drei Stellungnahmen zufolge, jedoch explizit nicht erforderlich.⁴⁸⁷

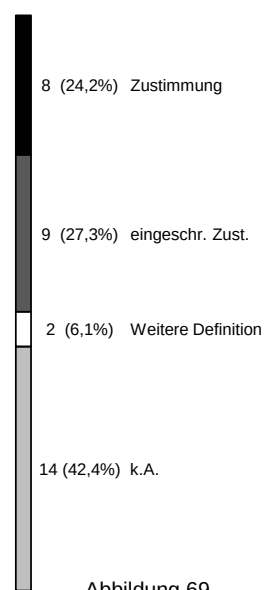


Abbildung 69

⁴⁷⁶ Vgl. 3262; 3263; 3264; 3265.

⁴⁷⁷ Vgl. 3247.

⁴⁷⁸ Vgl. 3339. Gegenwärtige Verpflichtungen werden in Abschnitt 7 behandelt.

⁴⁷⁹ Vgl. 3080.

⁴⁸⁰ Vgl. 3089; 3113.

⁴⁸¹ Vgl. 3129.

⁴⁸² Vgl. 3275.

⁴⁸³ Vgl. 3143.

⁴⁸⁴ Vgl. 3353; 3354; 3355.

⁴⁸⁵ Vgl. 3117.

⁴⁸⁶ Vgl. 3361.

⁴⁸⁷ Vgl. 3353; 3354; 3355.

Das Konzept der faktischen Verpflichtung ist zudem eng verknüpft mit der „corporate social responsibility“, da es die Darstellung von sozialen Handlungen eines Unternehmens im Abschluss ermöglicht und der Bilanz die nötige Flexibilität verleiht, damit sich die Rechnungslegung in gleicher Geschwindigkeit wie das wirtschaftliche Umfeld entwickeln kann.⁴⁸⁸

2 Stellungnahmen sind der Meinung, dass faktische Verpflichtungen weiter definiert werden sollten, als vorgeschlagen. Die vorgeschlagene Definition erscheint zu eng für eine vollständige Erfassung der Verpflichtungen eines Unternehmens. Wenn, unter bestimmten Umständen, keine realistische Alternative zur Übernahme von Kosten besteht, sollte eine Schuld angesetzt werden, da die Information relevant für Abschlussnutzer ist.⁴⁸⁹ Wenn ein Unternehmen wirtschaftlichem Zwang unterliegt, ein vergangenes Ereignis existiert und Abflüsse wahrscheinlich sind, ist einer Stellungnahme zufolge nicht relevant, ob tatsächlich Verpflichtungen gegenüber anderen Parteien bestehen. Als Beispiel werden Restrukturierungen von verlustbehafteten Geschäftstätigkeiten genannt.⁴⁹⁰

6.3 Wirtschaftsprüfer

6.3.1 Big Four

Deloitte und Ernst & Young stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Die Beibehaltung von faktischen Verpflichtungen in der Definition von Schulden und die vorgeschlagenen zusätzlichen Leitlinien

werden unterstützt.⁴⁹¹ Bei der Unterscheidung zwischen faktischen Verpflichtungen und wirtschaftlichen Zwängen sollte das IASB die konsistente Anwendung der Konzepte auf finanzielle und nicht finanzielle Schulden berücksichtigen.⁴⁹²

PwC und KPMG stimmen zwar der Beibehaltung von faktischen Verpflichtungen zu, weisen jedoch darauf hin, dass die Diskussion über faktische Verpflichtungen nicht gesondert von der Diskussion über bedingte und unbedingte Verpflichtungen erfolgen sollte.⁴⁹³ Insbesondere die Erörterungen zu wirtschaftlichen Zwängen in Bezug auf faktische Verpflichtungen sind, KPMG zufolge, inkonsistent mit der Diskussion über zukünftige Handlungen des Unternehmens, weshalb zusätzliche Arbeiten an diesen Thematiken für erforderlich gehalten werden.⁴⁹⁴ PwC stellt fest, dass faktische Verpflichtungen immer bedingt sind. Faktische Verpflichtungen sind wichtig für das Verständnis der Ertragskraft des Unternehmens, während durch eine Beschränkung von Schulden auf rechtliche, vertragliche oder unbedingte Ver-



2 (50%) Zustimmung
2 (50%) eingeschr. Zust.
Abbildung 70

⁴⁸⁸ Vgl. 3606.

⁴⁸⁹ Vgl. 3147.

⁴⁹⁰ Vgl. 3242.

⁴⁹¹ Vgl. 3221; 3362.

⁴⁹² Vgl. 3362.

⁴⁹³ Vgl. 3308; 3331.

⁴⁹⁴ Vgl. 3308.

pflichtungen nützliche Informationen über zukünftige Geldflüsse nicht mehr im Abschluss enthalten wären.⁴⁹⁵

6.3.2 Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften

8 Stellungnahmen in dieser Gruppe stimmen der vorläufigen Ansicht zu faktischen Verpflichtungen, inkl. der vorgeschlagenen Leitlinien, zu. Eine Beschränkung auf rechtlich durchsetzbare Verpflichtungen wäre zu restriktiv für eine glaubwürdige Darstellung⁴⁹⁶, könnte zu wesentlichen Änderungen an vielen Standards⁴⁹⁷ und zum reduzierten Ansatz von Schulden und dadurch zu weniger relevanter Information führen.⁴⁹⁸ Die

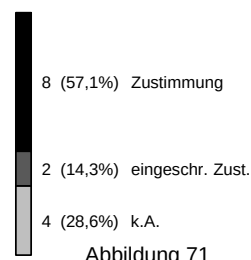


Abbildung 71

Inkludierung von zusätzlichen Leitlinien und Beispielen ist, z.B. für Abschlussersteller und Wirtschaftsprüfer, hilfreich.⁴⁹⁹ Eine Stellungnahme sieht zusätzliche Leitlinien als essentiell, um Inkonsistenzen bei der Beurteilung von faktischen Verpflichtungen zu vermeiden.⁵⁰⁰ Eine weitere merkt jedoch an, dass das IASB vorsichtig sein sollte, um die Leitlinien auf konzeptioneller Ebene zu belassen und nicht auf Thematiken einzelner Standards zu erweitern. Zusätzlich wird ausgeführt, dass faktische Verpflichtungen im öffentlichen Sektor häufiger vorkommen, da Regierungen Versprechen machen und dadurch Raum für Diskussionen entsteht, ob eine bestimmte Einheit eine Schuld hat oder nicht. Es wäre nützlich den öffentlichen Sektor bei der Betrachtung der Prinzipien zu wirtschaftlichen Zwängen zu berücksichtigen.⁵⁰¹

2 Stellungnahmen stimmen nur zu, dass die Definition von Schulden weiterhin rechtliche und faktische Verpflichtungen umfassen soll. Eine davon gibt an, dass die Unterscheidung zwischen gegenwärtigen und faktischen Verpflichtungen in bestimmten Situationen schwierig ist. Details sollten jedoch auf Standardebene genauer erklärt werden.⁵⁰² Die zweite Stellungnahme hält es nicht für angemessen zusätzliche Leitlinien im RK zu definieren, da detaillierte Leitlinien eher auf Standardebene entwickelt werden sollten.⁵⁰³

6.3.3 Interessenvertreter, Organisationen und Verbände

Unter den Interessenvertretern der Wirtschaftsprüfer stimmen 15 Stellungnahmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Der Ansatz von faktischen Verpflichtungen stellt den Abschlussnutzern nützliche Information zur Verfügung,⁵⁰⁴ u.a. über die Auswirkungen von vergangenen

⁴⁹⁵ Vgl. 3331.

⁴⁹⁶ Vgl. 3177.

⁴⁹⁷ Vgl. 3270.

⁴⁹⁸ Vgl. 3336.

⁴⁹⁹ Vgl. 3336; 3061.

⁵⁰⁰ Vgl. 3177.

⁵⁰¹ Vgl. 3299.

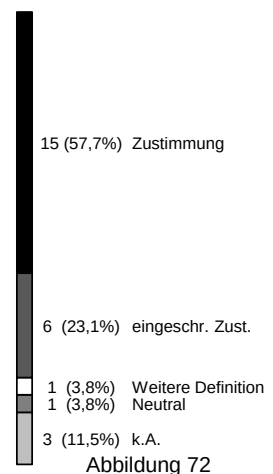
⁵⁰² Vgl. 3341.

⁵⁰³ Vgl. 3306.

⁵⁰⁴ Vgl. 3067; 3068.

Praktiken und Richtlinien des Unternehmens auf zukünftige Geldflüsse.⁵⁰⁵ Eine Beschränkung auf rechtliche Verpflichtungen würde relevante Verpflichtungen ausschließen,⁵⁰⁶ zu einer unvollständigen Darstellung der wirtschaftlichen Substanz der Verpflichtungen eines Unternehmens⁵⁰⁷ und zu einer engeren Definition als bisher führen, wodurch u.a. Informationen über Geldflüsse weniger relevant für Abschlussnutzer sein könnten.⁵⁰⁸ Der Vorschlag zusätzliche Leitlinien im RK zu inkludieren wird unterstützt, da Klarheit bei der Unterscheidung zwischen faktischen Verpflichtungen und wirtschaftlichen Zwängen wichtig ist für professionelle Beurteilungen⁵⁰⁹ und die Anwendung der Definition von faktischen Verpflichtungen schwierig ist.⁵¹⁰ Zusätzlich tragen die vorgeschlagenen Leitlinien zum Verständnis des Begriffs und zur konsistenten Anwendung bei.⁵¹¹ Eine Stellungnahme führt, wie bereits eine andere in Abschnitt 6.3.2, aus, dass faktische Verpflichtungen vor allem im öffentlichen Sektor vorkommen, da Regierungen Versprechen in unterschiedlichen Ausprägungen abgeben und Abschlussersteller und Wirtschaftsprüfer von Fall zu Fall entscheiden müssen, ob daraus eine Schuld entsteht oder nicht.⁵¹²

6 Stellungnahmen stimmen zwar zu, dass faktische Verpflichtungen beibehalten werden sollen, äußern sich jedoch nicht zu den zusätzlichen Leitlinien oder stehen diesen ablehnend gegenüber. Die Beibehaltung von faktischen Verpflichtungen unterstützt eine glaubwürdige Darstellung⁵¹³ und stellt die Wiedergabe aller Verpflichtungen sowie die Umsetzung des Vorsichtsprinzips sicher.⁵¹⁴ Durch eine Beschränkung der Definition auf rechtliche Verpflichtungen könnten wesentliche Verpflichtungen ausgeschlossen werden. Als Beispiel werden Restrukturierungspläne genannt, die für die zukünftige Wirtschaftlichkeit des Unternehmens erforderlich sind.⁵¹⁵ Die vorgeschlagenen Leitlinien zur Unterscheidung zwischen faktischen Verpflichtungen und wirtschaftlichen Zwängen werden von einer Stellungnahme nicht als ausreichend betrachtet. Zusätzliche Leitlinien dazu wären zwar hilfreich, die Erörterungen im DP werden jedoch nicht als die richtige Basis dafür gesehen.⁵¹⁶



⁵⁰⁵ Vgl. 3261.

⁵⁰⁶ Vgl. 3302.

⁵⁰⁷ Vgl. 3103.

⁵⁰⁸ Vgl. 3215.

⁵⁰⁹ Vgl. 3067; 3068.

⁵¹⁰ Vgl. 3103.

⁵¹¹ Vgl. 3302.

⁵¹² Vgl. 2949.

⁵¹³ Vgl. 3314.

⁵¹⁴ Vgl. 3326.

⁵¹⁵ Vgl. 3330.

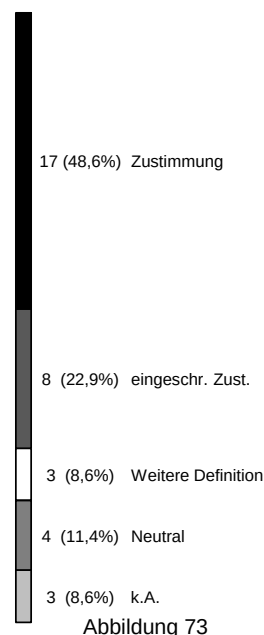
⁵¹⁶ Vgl. 3473. Näheres zu bedingten Verpflichtungen siehe Abschnitt 7.

1 Stellungnahme schlägt vor, die Definition der faktischen Verpflichtung auf Fälle zu erweitern, in denen ein Unternehmen dem geschäftlichen Zwang unterliegt eine bestimmte Handlung zu setzen, sofern diese Handlung zu Verpflichtungen führt.⁵¹⁷

1 Stellungnahme wurde als „Neutral“ eingestuft. Diese Stellungnahme empfiehlt dem IASB u.a. für verbesserte Klarheit im RK zu sorgen.⁵¹⁸

6.4 Standardsetter

17 Standardsetter stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Eine gegenwärtige Verpflichtung sollte rechtliche und faktische Verpflichtungen umfassen, um eine angemessene wirtschaftliche Betrachtungsweise zu ermöglichen.⁵¹⁹ Eine Beschränkung der Definition von Schulden auf rechtliche Verpflichtungen würde zum unangemessenen Ausschluss von Verpflichtungen aus der Bilanz führen⁵²⁰ und dazu, dass die Rechnungslegung auf rechtlichen Feinheiten basiert, anstatt auf wirtschaftlichem Gehalt.⁵²¹ Die Berücksichtigung von faktischen Verpflichtungen führt zu einer verbesserten glaubwürdigen Darstellung und zur Darstellung der zugrundeliegenden wirtschaftlichen Realität.⁵²² Zusätzliche Leitlinien sind notwendig, um zwischen rechtlichen Verpflichtungen, faktischen Verpflichtungen und Verpflichtungen, die aus wirtschaftlichen Zwängen entstehen, zu unterscheiden.⁵²³ Die Ergänzung von zusätzlichen Leitlinien würde zu mehr Klarheit bei der Bestimmung der Existenz von faktischen Verpflichtungen führen und dadurch die Konsistenz der Anwendung auf unterschiedliche Situationen verbessern.⁵²⁴ Einige Stellungnahmen weisen auf Aspekte der vorgeschlagenen Leitlinien hin, die überarbeitet werden sollten. Einer Stellungnahme zufolge sollten z.B. weitere Analysen durchgeführt werden, da es faktische Verpflichtungen geben kann, die nicht aus vergangenen Handlungen entstehen. Zusätzlich spielt wirtschaftlicher Zwang eine Rolle bei der Bestimmung von faktischen Verpflichtungen, auch wenn er nicht notwendigerweise zu einer Verpflichtung führt.⁵²⁵ Eine andere Stellungnahme gibt u.a. an, dass auch die Verbindung zwischen faktischen und bedingten Verpflichtungen im RK erklärt werden sollte.⁵²⁶ Eine



⁵¹⁷ Vgl. 3056.

⁵¹⁸ Vgl. 3416.

⁵¹⁹ Vgl. 3052.

⁵²⁰ Vgl. 3022.

⁵²¹ Vgl. 3268.

⁵²² Vgl. 3282.

⁵²³ Vgl. 3344.

⁵²⁴ Vgl. 3146.

⁵²⁵ Vgl. 3282.

⁵²⁶ Vgl. 3360; 3146.

weitere merkt an, dass der Konflikt darüber, ob Restrukturierungsrückstellung angesetzt werden sollen, gelöst werden sollte.⁵²⁷

8 Standardsetter stimmen nur der Inkludierung der faktischen Verpflichtungen in der Definition von Schulden zu. Sieben weitgehend identischen bzw. gewichteten Stellungnahmen zufolge, sind die bestehenden Leitlinien ausreichend.⁵²⁸

3 Standardsetter befürworten die Beibehaltung der faktischen Verpflichtung in der Definition von Schulden, halten jedoch eine erweiterte Definition für erforderlich. Faktische Verpflichtungen existieren nicht nur, wenn ein Unternehmen eine Pflicht oder Verantwortung gegenüber anderen Parteien hat, die von der Erfüllung profitieren. Den Stellungnahmen zufolge wären auch Restrukturierungsrückstellungen eingeschlossen.⁵²⁹

4 Standardsetter wurden als „Neutral“ eingestuft. Zwei davon bevorzugen eine Beschränkung der Definition von Schulden auf durchsetzbare Verpflichtungen.⁵³⁰ Gegenwärtige Verpflichtungen müssen gegenüber dem Unternehmen durchsetzbar sein, wobei durchsetzbare Verpflichtungen, in Abhängigkeit von der jeweiligen Rechtsordnung, nicht nur vertragliche Verpflichtungen umfassen.⁵³¹ Eine andere Stellungnahme stimmt z.B. der vorläufigen Ansicht des IASB grundsätzlich zu, allerdings sollte das RK allgemeinere Probleme fokussieren, weshalb faktische Verpflichtungen auf Standardebene behandelt werden sollten.⁵³²

6.5 Wissenschaft

6 Stellungnahmen der Gruppe Wissenschaft stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Eine Beschränkung auf durchsetzbare Verpflichtungen ist – insbesondere hinsichtlich der Erwartung von Unternehmen sozial verantwortungsvoll zu sein – zu restriktiv. Eine Definition, die rechtliche und faktische Verpflichtungen enthält, zeigt besser die wirtschaftliche Realität, was dem Interesse von Abschlussnutzern entspricht.⁵³³ Ein stimmiges RK sollte breite Prinzipien festlegen, anhand derer gegenwärtige und zukünftige Probleme der Rechnungslegung gelöst werden können. Eine Beschränkung der Definition von Schulden würde dem widersprechen.⁵³⁴

2 Stellungnahmen stimmen nur der Beibehaltung von faktischen Verpflichtungen in der Definition von Schulden zu. Faktische Verpflichtungen sind eine wichtige

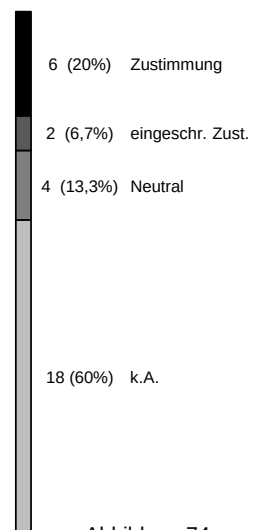


Abbildung 74

⁵²⁷ Vgl. 3359.

⁵²⁸ Vgl. 3205; 3211; 3672 (5 Länder).

⁵²⁹ Vgl. 3382; 3328; 3111.

⁵³⁰ Vgl. 3350; 3811. Da dies die einzigen Stellungnahmen sind, die diese Ansicht vertreten wurde auf eine gesonderte Kategorie „Beschränkung auf durchsetzbare Verpflichtungen“ verzichtet.

⁵³¹ Vgl. 3811.

⁵³² Vgl. 3320.

⁵³³ Vgl. 3060.

⁵³⁴ Vgl. 3057_2.

Art von Schulden, da sie die Konsequenz aus der, auf Wettbewerb beruhenden, wirtschaftlichen Umwelt sind, in der Unternehmen beim Eingehen und Erfüllen von bestimmten Verpflichtungen nicht hinter Mitbewerbern zurückbleiben können.⁵³⁵ Eine strikte Ausrichtung an rechtlichen Konzepten wäre unangemessen restriktiv und inkonsistent mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.⁵³⁶

4 Stellungnahmen in dieser Gruppe wurden als „Neutral“ eingeordnet. Einer Stellungnahme zufolge ist es z.B. erforderlich rechtliche und faktische Verpflichtungen separat anzugeben.⁵³⁷ Einer anderen Stellungnahme ist unklar, ob der Begriff „Partei oder Parteien“ auch die natürliche Umwelt umfasst. Die Erörterungen des DP zu Rekultivierungen deuten der Stellungnahme zufolge an, dass es eine lokale Gemeinschaft oder ähnliches gibt, auf die ein Unterbleiben der Rekultivierung Auswirkungen hat. Ob auch dann eine faktische Verpflichtung entsteht, wenn es sich um Land in einem abgelegenen, unbewohnten Gebiet handelt, ist unklar.⁵³⁸

6.6 Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter

4 Stellungnahmen in der Gruppe der Abschlussnutzer, stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu faktischen Verpflichtungen zu. Die Definition von Schulden sollte faktische Verpflichtungen enthalten, da der Ansatz von faktischen Verpflichtungen zu nützlichen Informationen für Investoren führt⁵³⁹ und Investoren Informationen über wahrscheinliche zukünftige Geldflüsse aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise benötigen.⁵⁴⁰

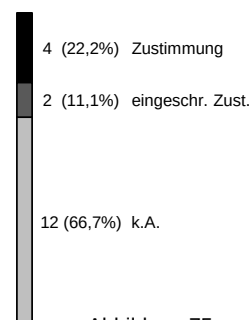


Abbildung 75

2 Stellungnahmen stimmen nur zu, dass die Definition von Schulden auch faktische Verpflichtungen umfassen soll. Eine davon führt aus, dass eine Beschränkung der Definition auf rechtliche Verpflichtungen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise widersprechen würde. Es wird jedoch die Aussage abgelehnt, dass wirtschaftlicher Zwang alleine nicht zu einer faktischen Verpflichtung führt. Der Ansicht der Stellungnahme zufolge zeigt wirtschaftlicher Zwang die Existenz einer Schuld aus einer faktischen Verpflichtung an. Der Ausschluss von wirtschaftlichen Zwängen könnte zum Ausschluss von Posten aus der Bilanz führen, die in der Analyse als Schulden betrachtet werden.⁵⁴¹

⁵³⁵ Vgl. 3105.

⁵³⁶ Vgl. 3335.

⁵³⁷ Vgl. 3255.

⁵³⁸ Vgl. 3078; DP 3.52.

⁵³⁹ Vgl. 3303.

⁵⁴⁰ Vgl. 3338.

⁵⁴¹ Vgl. 3427.

6.7 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

In dieser Gruppe stimmen 6 Stellungnahmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Eine Beschränkung auf durchsetzbare Verpflichtungen wird abgelehnt, weil dies zu Ungleichheiten führen kann, da faktische Verpflichtungen in manchen Ländern durchsetzbar sind, in anderen jedoch nicht⁵⁴² und der Umfang der Definition wesentlich verringert würde, wodurch viele Verpflichtungen, die als Schulden gesehen werden, nicht abgedeckt wären.⁵⁴³ Der Ausschluss einiger faktischer Verpflichtungen führt zu weniger relevanter Information über zukünftige Geldflüsse aus vergangenen Aktivitäten und nicht zu einer glaubwürdigen Darstellung. Zusätzliche Leitlinien auf Basis der vorgeschlagenen Formulierungen wären hilfreich bei der Unterscheidung zwischen faktischen Verpflichtungen und wirtschaftlichen Zwängen.⁵⁴⁴ Mehr Prinzipien und Anwendungsleitlinien für die Unterscheidung zwischen faktischen Verpflichtungen und wirtschaftlichen Zwängen würden ein angemessenes Verständnis und angemessene Interpretationen des überarbeiteten RK gewährleisten.⁵⁴⁵ Eine weitere Stellungnahme hält zusätzliche Leitlinien zu faktischen Verpflichtungen, wirtschaftlichen Zwängen und bedingten Verpflichtungen für erforderlich, z.B. um die Behandlung von Restrukturierungsrückstellungen zu klären.⁵⁴⁶

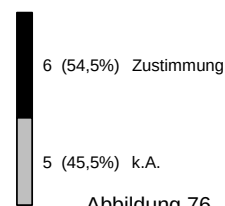


Abbildung 76

6.8 Sonstige

4 Stellungnahmen stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu faktischen Verpflichtungen zu. Eine Begründung für die Zustimmung ist, dass das RK eine weite Auffassung von Vermögenswerten und Schulden haben sollte. Auf Standardebene ist die Bestimmung von faktischen Verpflichtungen, der Stellungnahme zufolge, jedoch komplex, weshalb zusätzliche Leitlinien zur Unterscheidung zwischen faktischen Verpflichtungen und wirtschaftlichen Zwängen hilfreich wären.⁵⁴⁷ Einer anderen Stellungnahme zufolge könnten zusätzliche Leitlinien hilfreich sein, um die Konsistenz zwischen den Standards zu verbessern und faktische Verpflichtungen klar von wirtschaftlichen Zwängen zu unterscheiden.⁵⁴⁸

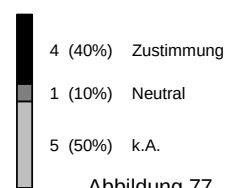


Abbildung 77

1 Stellungnahme wurde als „Neutral“ eingestuft. Dieser Stellungnahme zufolge, sollte u.a. der Unterschied zwischen faktischen und gegenwärtigen faktischen Verpflichtungen vom IASB erklärt werden. Langfristig sollte das IASB in Betracht ziehen, einen anderen Begriff wie „Ansprüche gegen das Unternehmen“ als umfassenden Begriff für Schulden und Eigenkapital einzuführen. Dies würde mehr Freiheiten bei der Definition von Unterelementen die-

⁵⁴² Vgl. 3054.

⁵⁴³ Vgl. 3260.

⁵⁴⁴ Vgl. 3083; 3161.

⁵⁴⁵ Vgl. 3199.

⁵⁴⁶ Vgl. 3054.

⁵⁴⁷ Vgl. 3373.

⁵⁴⁸ Vgl. 3348.

ses Begriffs bieten. Beispiele für Unterelemente wären rechtlich durchsetzbare Schulden, gegenwärtige faktische Verpflichtungen, abgegrenzte Aufwendungen sowie Rückstellungen für Verluste und zukünftige Schulden.⁵⁴⁹

6.9 Zusammenfassung der Stellungnahmen



Abbildung 78: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 5

Mehr als die Hälfte der Stellungnahmen stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB inkl. der Inkludierung von zusätzlichen Leitlinien im RK zu (57%). Weitere rund 19% befürworten zwar die Beibehaltung von faktischen Verpflichtungen in der Definition von Schulden, äußern sich jedoch nicht zu zusätzlichen Leitlinien oder stehen diesen ablehnend gegenüber. Zusätzlich bevorzugen etwa 7% eine weitere Definition von faktischen Verpflichtungen, um z.B. auch Restrukturierungsrückstellungen zu umfassen. Somit halten mehr als 90% der Stellungnahmen, die eine Antwort abgegeben haben, die Berücksichtigung von faktischen Verpflichtungen für sinnvoll und lehnen eine Beschränkung auf durchsetzbare Verpflichtungen ab. Viele der zustimmenden Stellungnahmen betonen, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise ein wesentliches Konzept ist. Jene, die zusätzliche Leitlinien ablehnen, befürworten teilweise keine Änderungen an faktischen Verpflichtungen vorzunehmen oder sehen die vorgeschlagenen Leitlinien nicht als ausreichend entwickelt. Die restlichen Stellungnahmen wurden als „Neutral“ eingeordnet. Nur 2 Stellungnahmen (1,4%) bevorzugten eine Beschränkung der Definition von Schulden auf durchsetzbare Verpflichtungen, weshalb dafür keine gesonderte Kategorie definiert und die Stellungnahmen unter der Kategorie „Neutral“ erfasst wurden. Beide Stellungnahmen gehören zur Interessengruppe Standardsetter. Fast 40% der Stellungnahmen enthalten keine Angaben zu dieser Frage.

⁵⁴⁹ Vgl. 3175.

Innerhalb der Interessengruppen fällt auf, dass alle Interessengruppen, abgesehen von den Abschlusserstellern, einen Zustimmungsgrad von mindestens 50% aufweisen. Zusammen mit der eingeschränkten Zustimmung liegt der Zustimmungsgrad in allen Interessengruppen bei zumindest 50%, mit Ausnahme der Interessenvertreter der Genossenschaften, die keine Antwort abgegeben haben. Davon erreichen 10 Gruppen mehr als 70% zustimmende Stellungnahmen. Stellungnahmen, die eine weitere Definition bevorzugen, finden sich nur in den Gruppen Finanzinstitutionen, sonstige Abschlussersteller, Interessenvertreter der Wirtschaftsprüfer und Standardsetter. Diese Stellungnahmen zielen meist auf den Ansatz von Restrukturierungsrückstellungen ab.

7 Zusätzliche Leitlinien zur Definition von gegenwärtigen Verpflichtungen (Frage 6)

7.1 Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung

In Frage 2 des DP wurde die vorgeschlagene Definition von Schulden behandelt, in der eine Schuld als gegenwärtige Verpflichtung aus vergangenen Ereignissen zur Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource definiert wird, wobei eine gegenwärtige Verpflichtung eine Schuld am Bilanzstichtag darstellt. Um Schulden zu identifizieren ist es erforderlich zwischen gegenwärtigen Verpflichtungen und möglichen zukünftigen Verpflichtungen zu unterscheiden. Eine gegenwärtige Verpflichtung aus vergangenen Ereignissen entsteht üblicherweise als Verpflichtung, eine Ressource als Austausch für eine andere zu übertragen, wie z.B. beim Austausch von Gütern oder Leistungen und dem zugehörigen Entgelt. Eine Schuld kann als aus vergangenen Ereignissen entstanden betrachtet werden, wenn die Höhe der Schuld anhand von erhaltenem Nutzen oder ausgeführten Handlungen bestimmt werden kann. Das IASB führt aus, dass bei der Entwicklung von Standards und Interpretationen Schwierigkeiten bestehen, da unklar ist, inwiefern ein solches vergangenes Ereignis ausreichend ist, für die Entstehung von gegenwärtigen Verpflichtungen, wenn die Übertragung der Ressource das Eintreten zukünftiger Ereignisse oder zukünftige Handlungen des Unternehmens, bedingt.⁵⁵⁰

Im DP wird auf zwei Arten von zukünftigen Ereignissen eingegangen – solche deren Eintreten außerhalb des Beherrschungsbereichs des Unternehmens liegt und solche deren Eintreten von zukünftigen Handlungen des Unternehmens abhängt. Als Beispiele für bedingte Verpflichtungen, die von zukünftigen Ereignissen außerhalb der Kontrolle des Unternehmens abhängen, werden u.a. die Verpflichtungen einer Versicherung, die Versicherten im Falle des Eintretens eines versicherten Ereignisses zu entschädigen und die Verpflichtung zur Tilgung eines Finanzinstruments, falls der Inhaber eine entsprechende Option ausübt, genannt. Solche Verpflichtungen werden manchmal als „stand ready obligations“ bezeichnet. Obwohl das Unternehmen zum Bilanzstichtag nicht weiß, ob eine Ressourcenübertragung erforderlich sein wird, besteht eine unbedingte Verpflichtung bereitzustehen, um im Falle des Eintretens des Ereignisses Ressourcen zu übertragen.⁵⁵¹

In Bezug auf zukünftige Ereignisse, die von zukünftigen Handlungen des Unternehmens abhängen, erörtert das IASB, dass unklar ist, ob es ausreicht, wenn das Unternehmen eine Ressource erhalten oder eine Handlung ausgeführt hat oder ob es zusätzlich erforderlich ist, dass das Unternehmen keine Fähigkeiten hat, die zukünftige Übertragung von Ressourcen durch zukünftige Handlungen, zu vermeiden. Das bestehende RK adressiert diese Frage

⁵⁵⁰ Vgl. DP 3.63-3.68.

⁵⁵¹ Vgl. DP 3.69-3.71.

nicht und die Prinzipien, die einzelnen Standards zugrunde liegen, erscheinen inkonsistent.⁵⁵² Das IASB beschreibt drei mögliche Ansichten.⁵⁵³

Ansicht 1	Eine gegenwärtige Verpflichtung muss aus vergangenen Ereignissen entstanden und streng unbedingt sein. Ein Unternehmen hat keine gegenwärtige Verpflichtung, wenn es die Übertragung von wirtschaftlichen Ressourcen – zumindest theoretisch – durch zukünftige Handlungen vermeiden könnte.
Ansicht 2	Eine gegenwärtige Verpflichtung muss aus vergangenen Ereignissen entstanden und praktisch unbedingt sein. Eine Verpflichtung ist praktisch unbedingt, wenn das Unternehmen keine praktische Fähigkeit hat, die Übertragung von Ressourcen durch zukünftige Handlungen zu vermeiden.
Ansicht 3	Eine gegenwärtige Verpflichtung muss aus vergangenen Ereignissen entstanden sein, könnte jedoch von zukünftigen Handlungen des Unternehmens abhängen.

Tabelle 6: Drei mögliche Ansichten zu gegenwärtigen Verpflichtungen⁵⁵⁴

Ansicht 1 wird vom IASB tendenziell abgelehnt, da dadurch relevante Information, über unausweichliche zukünftige Kosten, ausgeschlossen wird.⁵⁵⁵ Hinsichtlich Ansicht 2 und 3 ist das IASB unentschlossen und noch nicht zu einer vorläufigen Ansicht gelangt, welche Ansicht im RK inkludiert werden soll.⁵⁵⁶ Für Ansicht 2 wären Entscheidungen darüber erforderlich, ob ein Unternehmen die praktische Fähigkeit hat, die Übertragung zu vermeiden, weshalb zusätzliche Leitlinien erforderlich wären. Als Beispiel wird angeführt, dass die Möglichkeit, die Geschäftstätigkeit einzustellen keine ausreichende Bedingung darstellt.⁵⁵⁷ Für einige zukünftige operative Kosten – wie z.B. die Gehälter und Löhne des Folgemonats – besteht zwar keine praktische Fähigkeit die Ressourcenübertragung zu vermeiden, allerdings entsteht aus zukünftigen Kosten keine Schuld am Bilanzstichtag, wenn die Verpflichtung nur von zukünftigen Einkünften oder Aktivitäten abhängt. Mit Ausnahme von belastenden Verträgen ist auch ein bindender Vertrag nicht ausreichend, für die Entstehung einer gegenwärtigen Verpflichtung. Solange das Unternehmen keine Güter oder Leistungen erhalten hat, handelt es sich um einen noch zu erfüllenden Vertrag.⁵⁵⁸ In Ansicht 3 ist ein vergangenes Ereignis ausreichend für die Entstehung einer gegenwärtigen Verpflichtung. Eine Verpflichtung besteht, sobald das Unternehmen eine Ressource erhält oder eine Handlung ausführt, für die eine andere Partei eine Ressourcenübertragung fordern kann, sofern zukünftige Bedingungen erfüllt werden.⁵⁵⁹

Die konkrete Fragestellung der Frage 6 bezieht sich auf diese Ausführungen und

- a) Ansicht 1 b) Ansicht 2 c) Ansicht 3

Es wurde gefragt, welche Ansicht die Stellungnehmenden unterstützen und um Begründungen gebeten.

⁵⁵² Vgl. DP 3.72.

⁵⁵³ Vgl. DP 3.75-3.88.

⁵⁵⁴ Eigene Übersetzung nach DP Frage 6.

⁵⁵⁵ Vgl. DP 3.96.

⁵⁵⁶ Vgl. DP 3.96-3.97.

⁵⁵⁷ Vgl. DP 3.79.

⁵⁵⁸ Vgl. DP 3.83. Noch zu erfüllende Verträge werden in Frage 7 behandelt.

⁵⁵⁹ Vgl. DP 3.85.

7.2 Abschlussersteller

7.2.1 Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter

Unter den Finanzinstitutionen und deren Interessenvertretern unterstützen 10 Stellungnahmen Ansicht 2. Das Konzept der „praktischen Fähigkeit die Übertragung zu vermeiden“ ist besser verständlich und anwendbar als die anderen Vorschläge.⁵⁶⁰ Ansicht 2 bietet die größte Flexibilität um die verschiedenen Bedingungen, die zu Verpflichtungen führen könnten, zu berücksichtigen⁵⁶¹ und führt zu intuitiven Ergebnissen hinsichtlich des Ansatzzeitpunkts.⁵⁶² Zusätzlich führt Ansicht 2 zu besserer Information als Ansicht 1, da ohne den Ansatz von Schulden, bei denen keine praktische Fähigkeit zur Vermeidung besteht, keine nützliche Information in Abschlüssen inkludiert wird.⁵⁶³ Es sollten jedoch zusätzliche Leitlinien entwickelt werden, in denen die Arten von Bedingungen identifiziert werden, die ein Unternehmen vermeiden könnte, um eine Identifizierung jener Situationen, in denen Verpflichtungen von zukünftigen Handlungen des Unternehmens abhängen, zu ermöglichen. Ansicht 3 würde, aufgrund von Mehrdeutigkeiten, zu mehr Vielfalt bei der Anwendung⁵⁶⁴ und in einigen Fällen zu einem unangemessenen verstärkten Ansatz von Verpflichtungen führen.⁵⁶⁵ Es könnte u.a. zum Ansatz von Schulden kommen für die eine Ressourcenübertragung letztlich nie stattfindet.⁵⁶⁶ Ansicht 1 ist zu restriktiv.⁵⁶⁷ Die Anwendung dieser Ansicht würde die Anzahl der erfassten Schulden wesentlich reduzieren, wodurch Informationen über nicht vermeidbare, zukünftige Kosten verloren gehen würden.⁵⁶⁸

2 Stellungnahmen unterstützen Ansicht 3. Diese Ansicht ist am konsistentesten mit den bestehenden Standards und liefert die relevanteste Information für Abschlussnutzer, über zukünftige Geldflüsse des Unternehmens aus vergangenen Aktivitäten.⁵⁶⁹

5 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Drei davon sind unentschlossen zwischen Ansicht 2 und 3, lehnen Ansicht 1 jedoch ab. Alle drei schlagen zusätzliche Analysen dazu vor, unter welchen Umständen Ansicht 2 und 3 zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, um die Vorschläge besser beurteilen zu können.⁵⁷⁰

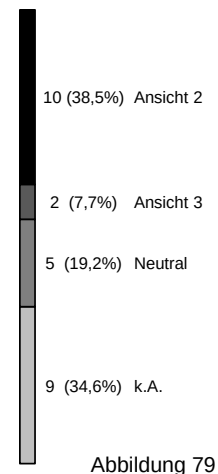


Abbildung 79

⁵⁶⁰ Vgl. 3190.

⁵⁶¹ Vgl. 3169.

⁵⁶² Vgl. 3212.

⁵⁶³ Vgl. 3188.

⁵⁶⁴ Vgl. 3071.

⁵⁶⁵ Vgl. 3149; 3169.

⁵⁶⁶ Vgl. 3190.

⁵⁶⁷ Vgl. 3190.

⁵⁶⁸ Vgl. 3149; 3337.

⁵⁶⁹ Vgl. 3231.

⁵⁷⁰ Vgl. 3351; 3365; 3235.

7.2.2 Genossenschaften – Interessenvertreter

19 Interessenvertreter der Genossenschaften sind unentschlossen zwischen Ansicht 1 und 2, weshalb sie als „Neutral“ eingestuft wurden. Ansicht 3 wird abgelehnt, da bei Anwendung dieser Ansicht eine gegenwärtige Verpflichtung aus vergangenen Ereignissen, unabhängig von den zukünftigen Handlungen des Unternehmens, entsteht. Die Möglichkeit die Ressourcenübertragung zu vermeiden wird dabei ignoriert. Die Berücksichtigung der möglichen Handlungen eines Unternehmens, die Klassifizierung von Kapital als Schulden zu vermeiden, ist essentiell. Die Aussage des DP, nach der eine Verpflichtung zur Tilgung eines Finanzinstruments als „stand ready obligation“ behandelt wird, wird abgelehnt. Auch wenn die Mitglieder von Genossenschaften ihr Kapital zurückziehen können, handelt es sich dabei nur um mögliche zukünftige Verpflichtungen der Genossenschaft und nicht um gegenwärtige Verpflichtungen.⁵⁷¹

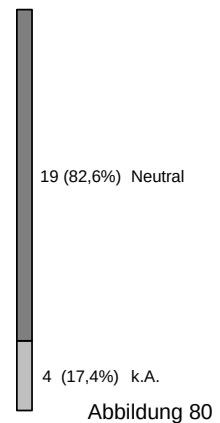


Abbildung 80

7.2.3 Energiesektor inkl. Interessenvertreter

6 Stellungnahmen unterstützen Ansicht 2. Eine gegenwärtige Verpflichtung muss nicht sicher zu einer Ressourcenübertragung führen, allerdings muss sie dazu in der Lage sein. Dies ist nicht gegeben, wenn das Unternehmen die praktische Fähigkeit hat, die zukünftige Ressourcenübertragung zu vermeiden. Es wird zudem angemerkt, dass regulatorische Schulden am besten durch Ansicht 2 definiert sind.⁵⁷² Das Konzept der „praktischen Fähigkeit zur Vermeidung“ sollte allerdings definiert werden.⁵⁷³ Ansicht 1 zieht eine rechtliche Betrachtungsweise der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vor.⁵⁷⁴ Unter diesem Zugang könnte auch argumentiert werden, dass regulatorische Schulden, zumindest theoretisch, vermieden werden können. Ansicht 3 wird abgelehnt, da sie zum Ansatz von Schulden führen könnte, die niemals beglichen werden.⁵⁷⁵

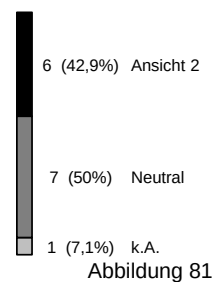


Abbildung 81

7 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Fünf davon lehnen Ansicht 1 ab, sind jedoch unentschlossen zwischen Ansicht 2 und 3. Vier dieser Stellungnahmen beschreiben Frage 6 als sehr relevant für den Energiesektor, da es sich um den Kern der Beurteilung des Ansatzes von regulatorischen Schulden handelt. Ansicht 3 ist der weiteste Ansatz, allerdings sollten nicht alle möglichen zukünftigen Verpflichtungen die Definition von Schulden erfüllen. Da regulatorische Schulden nur sehr selten vermieden werden können, sind regulatorische Schulden den Stellungnahmen zufolge auch von Ansicht 2 umfasst. Der

⁵⁷¹ Vgl. 3053; 3110; 3124; 3150; 3155; 3191; 3193; 3272; 3273; 3287; 3288; 3290; 3292; 3295; 3304; 3315; 3334; 3356; 3607.

⁵⁷² Vgl. 3321; 3322; 3323.

⁵⁷³ Vgl. 3085; 3247; 3418.

⁵⁷⁴ Vgl. 3247.

⁵⁷⁵ Vgl. 3321; 3322; 3323.

Begriff „praktisch unbedingt“ sollte jedoch genauer erklärt werden.⁵⁷⁶ Eine Stellungnahme lehnt Ansicht 3 ab, da ein vergangenes Ereignis nicht ausreichend ist für die Entstehung einer gegenwärtigen Verpflichtung, ist jedoch unentschieden zwischen Ansicht 1 und 2. Ansicht 2 wäre ein angemessener Zugang wenn die Kriterien und Leitlinien, unter denen eine Verpflichtung als praktisch unbedingt gilt, klar entwickelt werden.⁵⁷⁷

7.2.4 Sonstige inkl. Interessenvertreter

In dieser Gruppe unterstützen 5 Stellungnahmen Ansicht 2. Eine Begründung dafür ist, dass der Abschluss die individuelle Situation eines Unternehmens darstellen sollte, weshalb der Ansatz von Schulden von der individuellen Fähigkeit des Unternehmens, die Ressourcenübertragung zu vermeiden, abhängt.⁵⁷⁸ Es ist jedoch u.a. unklar, inwiefern faktische Verpflichtungen in den drei Ansichten enthalten sind.⁵⁷⁹ Zusätzliche Leitlinien zur Bedeutung des Begriffs „praktisch unbedingt“ wären hilfreich.⁵⁸⁰ Mit einer zu weiten Interpretation dieses Begriffs könnte Ansicht 2 zum gleichen Ergebnis führen wie Ansicht 3.⁵⁸¹ Ansicht 1 würde zur Unterbewertung von Schulden führen⁵⁸² und entspricht eher einer rechtlichen Betrachtungsweise anstelle einer wirtschaftlichen, was die Entscheidungsrelevanz der Information verringern würde.⁵⁸³ Ansicht 3 ist sehr offen definiert⁵⁸⁴ und würde zu einem zu frühen Ansatz von Schulden⁵⁸⁵ und einem verfälschten Bild führen, da auch Schulden angesetzt würden, die schwer fassbar sind oder im Ermessen des Unternehmens liegen.⁵⁸⁶ Dieser Zugang würde dem Management zu viel Freiraum einräumen das Ergebnis, durch Dotierung von Rückstellungen in einer Periode und Auflösung in der nächsten Periode, zu manipulieren.⁵⁸⁷

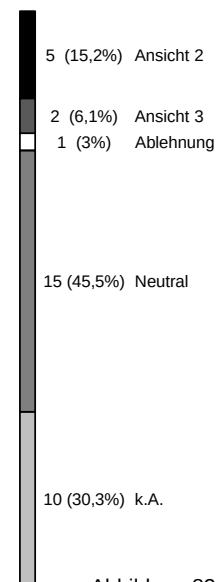


Abbildung 82

2 Stellungnahmen befürworten Ansicht 3. Eine davon unterstützt diese Ansicht, da sie zu einem vollständigeren Ansatz von Schulden führt.⁵⁸⁸ Die zweite bevorzugt Ansicht 3, da dem IASB die Erarbeitung von angemessenen Leitlinien für den jeweiligen Sachverhalt auf Standardebene ermöglicht wird.⁵⁸⁹

⁵⁷⁶ Vgl. 3262; 3263; 3264; 3265.

⁵⁷⁷ Vgl. 3200.

⁵⁷⁸ Vgl. 3045.

⁵⁷⁹ Vgl. 3143.

⁵⁸⁰ Vgl. 3147; 3347.

⁵⁸¹ Vgl. 3147.

⁵⁸² Vgl. 3117; 3147; 3347.

⁵⁸³ Vgl. 3147.

⁵⁸⁴ Vgl. 3143.

⁵⁸⁵ Vgl. 3347.

⁵⁸⁶ Vgl. 3147.

⁵⁸⁷ Vgl. 3117.

⁵⁸⁸ Vgl. 3298.

⁵⁸⁹ Vgl. 3080.

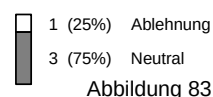
1 Stellungnahme lehnt alle drei Ansichten ab, da keine davon in allen Situationen funktioniert. Der Stellungnahme zufolge ist es essentiell, bei der Beurteilung der Existenz einer gegenwärtigen Verpflichtung einen vorsichtigen Blickwinkel – basierend auf den Absichten des Managements und Erwartungen über die Wahrscheinlichkeit zukünftiger Geldflüsse – einzunehmen.⁵⁹⁰

15 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Zwei davon bevorzugen eine Kombination von Ansicht 2 und 3. Eine dieser Stellungnahmen schlägt eine Lösung zwischen Ansicht 2 und 3 vor, wobei die Basis Ansicht 3 bilden sollte.⁵⁹¹ Die zweite führt aus, dass Ansicht 2 dem, was als angemessene Leitlinien angesehen wird, näher kommt als Ansicht 3. Es sollten jedoch auch einige Elemente von Ansicht 3 berücksichtigt werden.⁵⁹² Zwei weitere Stellungnahmen sind unentschieden zwischen Ansicht 2 und 3. Die Entscheidung zwischen diesen beiden Zugängen ist problematisch, da die Auswirkungen schwierig zu beurteilen sind.⁵⁹³ Um die Unterschiede verstehen zu können, wäre es hilfreich wenn das IASB klarstellt, wie die vorgeschlagenen Zugänge die Behandlung z.B. von Restrukturierungen und Pensionsplänen beeinflussen würden.⁵⁹⁴ Ansicht 1 würde u.a. dazu führen, dass eine rechtliche Betrachtungsweise einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorgezogen wird.⁵⁹⁵ Zusätzlich liegt es nicht in der Natur einer Schuld, dass ein Unternehmen keine Möglichkeit hat die Ressourcenübertragung zu vermeiden.⁵⁹⁶ Die restlichen Stellungnahmen, die der Kategorie „Neutral“ zugeordnet wurden, enthalten allgemeine Kommentare.

7.3 Wirtschaftsprüfer

7.3.1 Big Four

Deloitte wurde als „Ablehnung“ eingestuft, da eine natürliche Definition von Verpflichtungen, wie sie im Oxford English Dictionary wiedergegeben wird, bevorzugt wird. Diese Definition würde vertragliche Verpflichtungen, Verpflichtungen die durch Gesetze entstanden sind und andere rechtlich durchsetzbare Verpflichtungen, bei denen die Übertragung nicht vermeidbar ist, umfassen.⁵⁹⁷



Die restlichen 3 Big Four Wirtschaftsprüfer wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Ernst & Young glaubt, dass eine Lösung zwischen Ansicht 2 und 3 sinnvoll ist und KPMG ist unentschieden zwischen Ansicht 2 und 3. Ernst & Young versteht nicht, wie die Bedingung „praktisch unbedingt“ in der Praxis anzuwenden wäre, während Ansicht 3 als zu weit empfunden wird und die Anzahl der angesetzten Schulden wesentlich erhöhen könnte. Ansicht 1

⁵⁹⁰ Vgl. 3242.

⁵⁹¹ Vgl. 3342.

⁵⁹² Vgl. 3089.

⁵⁹³ Vgl. 3113.

⁵⁹⁴ Vgl. 3113; 3361.

⁵⁹⁵ Vgl. 3342; 3361.

⁵⁹⁶ Vgl. 3089.

⁵⁹⁷ Vgl. 3221.

ist jedoch zu eng und könnte dazu führen, dass Schulden ausgeschlossen werden, da es in der Praxis möglich ist eine Schuld mit einer Bedingung zu versehen, um den Ansatz zu vermeiden.⁵⁹⁸ KPMG ist, auf Basis des DP, nicht zu einer Entscheidung zwischen Ansicht 2 und 3 gelangt, findet die Ergebnisse der beiden Zugänge jedoch intuitiv nachvollziehbar. Es wird u.a. erläutert, dass die Zugänge nicht ausreichend entwickelt sind.⁵⁹⁹ PwC führt z.B. aus, dass die vorgeschlagene Definition von Schulden, hinsichtlich bedingter Schulden, schwierig zu interpretieren ist. Ansicht 2 und 3 erklären einige der Faktoren die bei der Bestimmung der Existenz einer Schuld berücksichtigt werden sollten. Allerdings verbessert keine der beiden Ansichten die Definition von Schulden oder bietet die nötigen Konzepte um auf Standardebene klare, eindeutige Leitlinien zu entwickeln. Es ist schwierig, mit einer einzigen Definition, alle bedingten Schulden zu umfassen, weshalb im RK die relevanten Faktoren erklärt werden sollten.⁶⁰⁰

7.3.2 Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften

In dieser Gruppe unterstützt 1 Stellungnahme Ansicht 1, da dieser Zugang klar definierte Kriterien für den Ansatz von Schulden bietet.⁶⁰¹

4 Stellungnahmen unterstützen Ansicht 2. Eine davon beschreibt die Prinzipien aus Ansicht 2 als angemessenen Rahmen, in dem Details für unterschiedliche Situationen auf Standardebene behandelt werden können.⁶⁰²

Eine andere Stellungnahme stellt fest, dass Ansicht 2 für Unternehmen besser verständlich ist als Ansicht 3.⁶⁰³ Eine weitere unterstützt die derzeitige Definition von Schulden und sieht das Ergebnis von Ansicht 2 am ehesten als Schuld, wie sie zurzeit verstanden wird.⁶⁰⁴ Ansicht 3 wird abgelehnt, da diese Ansicht zum Ansatz von vermeidbaren Schulden führen⁶⁰⁵ und zur Ergebnissteuerung genutzt werden könnte.⁶⁰⁶

2 Stellungnahmen unterstützen Ansicht 3. Dieser Zugang wird bevorzugt, da die Bestimmung ob eine gegenwärtige Verpflichtung praktisch unbeding ist, subjektive Beurteilungen erfordert,⁶⁰⁷ die oft auf Absichten und Erwartungen des Unternehmens basieren.⁶⁰⁸

2 Stellungnahmen wurden als „Ablehnung“ eingestuft, da sie andere Definitionen vorschlagen. Die erste Stellungnahme schlägt eine abgeänderte Version von Ansicht 3 vor, in der ein

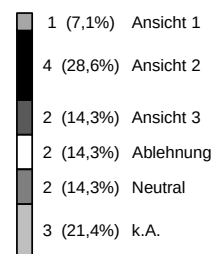


Abbildung 84

⁵⁹⁸ Vgl. 3362.

⁵⁹⁹ Vgl. 3308.

⁶⁰⁰ Vgl. 3331.

⁶⁰¹ Vgl. 3291.

⁶⁰² Vgl. 3299.

⁶⁰³ Vgl. 3341.

⁶⁰⁴ Vgl. 3270.

⁶⁰⁵ Vgl. 3183; 3270.

⁶⁰⁶ Vgl. 3183.

⁶⁰⁷ Vgl. 3177; 3274.

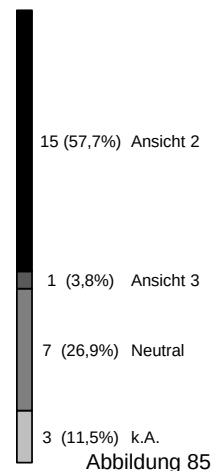
⁶⁰⁸ Vgl. 3177.

Wahrscheinlichkeitsschwellenwert enthalten ist.⁶⁰⁹ Die zweite Stellungnahme schlägt eine ähnliche Definition wie Ansicht 2 vor, nach der eine Schuld auch entsteht wenn die Vermeidung des Abflusses zu einem ungünstigeren Ergebnis führen würde, als der Abfluss selbst.⁶¹⁰

Weitere 2 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine davon ist z.B. unentschieden zwischen Ansicht 2 und 3, führt ansonsten jedoch nur an, dass den Gründen für die Ablehnung von Ansicht 1 zugestimmt wird und Ansicht 1 den Ansatz von in Australien allgemein akzeptieren Schulden verhindern würde.⁶¹¹

7.3.3 Interessenvertreter, Organisationen und Verbände

In dieser Gruppe bevorzugen 15 Stellungnahmen Ansicht 2. Die Anwendung dieses Zugangs führt zu einer glaubwürdigen Darstellung der Schulden eines Unternehmens.⁶¹² Ansicht 2 reflektiert das Geschäftsmodell eines Unternehmens am besten,⁶¹³ zeigt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise⁶¹⁴ und ermöglicht eine vernünftige Identifizierung und einen vernünftigen Ansatz von Schulden.⁶¹⁵ Einige Stellungnahmen führen Verbesserungsvorschläge an oder halten zusätzliche Leitlinien für erforderlich. Beispielsweise sollte der Begriff „praktische Fähigkeit“ bzw. „praktisch unbedingt“ genauer erklärt und weiterentwickelt werden,⁶¹⁶ da er unterschiedlich interpretiert werden kann.⁶¹⁷ Gründe für die Ablehnung von Ansicht 1 sind u.a., dass dieser Zugang nicht zu aussagekräftiger bzw. relevanter Information führt⁶¹⁸ und wesentliche Schulden ausgeschlossen oder zu spät identifiziert werden.⁶¹⁹ Ansicht 3 wird nicht unterstützt, da sie z.B. Verpflichtungen umfassen könnte, die vermieden werden können⁶²⁰ und es zur künstlichen Erhöhung von Rückstellungen in einer Periode kommen könnte, um zukünftige Perioden zu entlasten.⁶²¹



1 Stellungnahme unterstützt Ansicht 3. Eine gegenwärtige Verpflichtung kann existieren, wenn sie von zukünftigen Handlungen des Unternehmens abhängt, sofern keine Erwartungen bestehen, dass diese nicht gesetzt werden.⁶²²

⁶⁰⁹ Vgl. 3061.

⁶¹⁰ Vgl. 3306.

⁶¹¹ Vgl. 3336.

⁶¹² Vgl. 2949.

⁶¹³ Vgl. 3103.

⁶¹⁴ Vgl. 3258.

⁶¹⁵ Vgl. 3266.

⁶¹⁶ Vgl. 3103; 3186; 3258; 3302; 3314; 3473.

⁶¹⁷ Vgl. 3302; 3314.

⁶¹⁸ Vgl. 3202; 3258.

⁶¹⁹ Vgl. 3343; 3186; 3473.

⁶²⁰ Vgl. 3202; 3302.

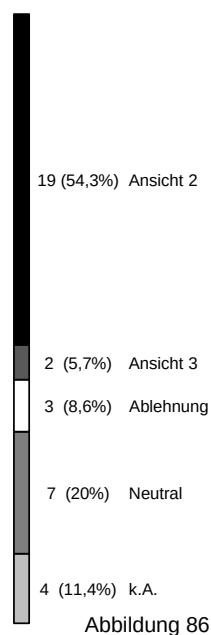
⁶²¹ Vgl. 3103.

⁶²² Vgl. 3330.

7 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Vier davon lehnen Ansicht 1 ab, bevorzugen jedoch weder Ansicht 2 noch Ansicht 3. Eine der Stellungnahmen führt aus, dass die Bedeutung von „praktisch unbedingt“ in Ansicht 2 unklar ist. Die Entwicklung von Standards auf Basis eines nicht definierten Begriffs sollte vermieden werden, da dies zu einer inkonsistenten Anwendung führt.⁶²³ Eine andere der Stellungnahmen führt aus, dass einige Posten in Ansicht 2 angemessen als Schulden betrachtet werden, andere in Ansicht 3. Das IASB sollte einen Ansatz entwickeln, der – abhängig von den jeweiligen Umständen – auf Ansicht 2 und 3 basiert.⁶²⁴ Eine dritte Stellungnahme bezeichnet die Ergebnisse von Ansicht 2 und 3 als intuitiv nachvollziehbar, allerdings sind die Ansätze in Bezug auf das verpflichtende Ereignis nicht ausreichend entwickelt.⁶²⁵ In zwei weiteren Stellungnahmen werden unterschiedliche Meinungen der Mitglieder beschrieben. In einer davon unterstützen einige Ansicht 2, andere Ansicht 3.⁶²⁶ In der zweiten halten einige Ansicht 1 für eine gute Basis für den Ansatz von Schulden, andere denken, Ansicht 2 wäre angemessener.⁶²⁷ Eine weitere Stellungnahme ist unentschieden zwischen Ansicht 1 und 2. Die Entscheidung hängt u.a. davon ab, wie das IASB das Konzept „praktisch unbedingt“ beschreibt.⁶²⁸

7.4 Standardsetter

19 Standardsetter befürworten Ansicht 2. Die praktische Fähigkeit zur Vermeidung ist ein nützlicher Schwellenwert und verhindert den Ansatz von Schulden, die keine nützliche Information für Abschlussnutzer darstellen.⁶²⁹ Zusätzlich bietet Ansicht 2 ein angemessenes Ausmaß an Sicherheit, dass nicht alle potentiellen zukünftigen Verpflichtungen, die von Handlungen des Unternehmens abhängen, für den Ansatz und die Bewertung in Betracht gezogen werden müssen. Darüber hinaus bietet dieser Zugang u.a. eine gute Kombination von Flexibilität und wirtschaftlicher Betrachtungsweise.⁶³⁰ Ansicht 2 wird als vernünftigster der drei Vorschläge beschrieben, da für eine glaubwürdige Darstellung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gegenwärtige Verpflichtungen identifiziert werden sollten, bevor sie unbedingt werden.⁶³¹ Einige Standardsetter gehen auf den Begriff „praktisch unbedingt“ ein. Situationen in denen ein Unternehmen



⁶²³ Vgl. 3048.

⁶²⁴ Vgl. 3371.

⁶²⁵ Vgl. 3603.

⁶²⁶ Vgl. 3215.

⁶²⁷ Vgl. 3261.

⁶²⁸ Vgl. 3416.

⁶²⁹ Vgl. 3022.

⁶³⁰ Vgl. 3476.

⁶³¹ Vgl. 3357.

keine praktische Fähigkeit zur Vermeidung hat, könnten zu weit interpretiert werden.⁶³² Eine Stellungnahme denkt, dass die Begriffe „praktisch unbedingt“ und „streng unbedingt“ zu ähnlich sind, weshalb anstelle des Begriffs „praktische Fähigkeit“ der Begriff „vernünftige Fähigkeit“ vorgeschlagen wird.⁶³³ Zwei andere Stellungnahmen geben an, dass „keine realistische Alternative“ eine bessere Beschreibung der zugrundeliegenden Annahme von Ansicht 2 wäre.⁶³⁴ Ansicht 1 ist u.a. zu restriktiv⁶³⁵, würde Schulden zu spät identifizieren,⁶³⁶ die Relevanz von Abschlüssen reduzieren,⁶³⁷ und Geschäftstransaktionen nicht angemessen darstellen.⁶³⁸ Nach Ansicht 3 werden Schulden u.a. zu früh identifiziert,⁶³⁹ was zum Ansatz von sehr vielen Schulden führen würde.⁶⁴⁰

2 Standardsetter unterstützen Ansicht 3. Dem IASB wird von einer Stellungnahme jedoch vorgeschlagen, zusätzliche Leitlinien dazu bereitzustellen.⁶⁴¹ Es wäre angemessen eine breite Basis wie in Ansicht 3 zu schaffen und Schulden nicht in Abschlüssen anzusetzen, wenn die Ansatzkriterien des überarbeiteten RK oder einzelner Standards nicht erfüllt werden. Durch Ansicht 2 würden Schwierigkeiten in der Praxis entstehen, da Abschlussersteller in einem höheren Ausmaß Beurteilungen vornehmen müssten, wodurch die Vergleichbarkeit verringert würde.⁶⁴²

3 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Ablehnung“ zugeordnet, da sie befürworten die bestehenden Definitionen beizubehalten bzw. alle drei Ansichten ablehnen. Die Stellungnahme, welche die Beibehaltung der bestehenden Definitionen befürwortet ist u.a. nicht überzeugt, dass die drei Alternativen im DP vollständig erklärt werden.⁶⁴³ Die beiden anderen Stellungnahmen lehnen alle drei Ansichten ab.

7 Stellungnahmen wurden als „neutral“ eingestuft. Eine davon tendiert zu Ansicht 2, gibt jedoch an, dass einige Mitglieder der stellungnehmen Organisation darauf hinweisen, dass zukünftige Handlungen des Unternehmens keine Auswirkung auf die momentanen Verpflichtungen haben sollten.⁶⁴⁴ Eine weitere ist unentschlossen zwischen Ansicht 2 und 3, da an den zugrundeliegenden Konzepten zusätzliche Entwicklungen erforderlich sind.⁶⁴⁵ Eine andere Stellungnahme ist unentschlossen zwischen Ansicht 1 und 2. Sie stimmt dem zugrundeliegenden Prinzip von Ansicht 1 zu, hat jedoch Bedenken, ob sie die Auswirkungen dieses

⁶³² Vgl. 3357; 3382.

⁶³³ Vgl. 3111. „Vernünftige Fähigkeit“ für „reasonable ability“.

⁶³⁴ Vgl. 3141; 3382.

⁶³⁵ Vgl. 3111; 3430.

⁶³⁶ Vgl. 3111; 3382; 3328.

⁶³⁷ Vgl. 3430.

⁶³⁸ Vgl. 3146.

⁶³⁹ Vgl. 3382; 3328.

⁶⁴⁰ Vgl. 3430; 3111; 3146.

⁶⁴¹ Vgl. 3294.

⁶⁴² Vgl. 3136.

⁶⁴³ Vgl. 3311.

⁶⁴⁴ Vgl. 3344.

⁶⁴⁵ Vgl. 3187.

Zugangs auf den Standardsetzungsprozess vollständig versteht.⁶⁴⁶ Eine Stellungnahme gibt unterschiedliche Ansichten ihrer Mitglieder wieder. Die meisten bevorzugen Ansicht 2, einige halten jedoch keine der vorgeschlagenen Ansichten für angemessen und schlagen alternative Zugänge vor.⁶⁴⁷

7.5 Wissenschaft

7 Stellungnahmen in der Gruppe Wissenschaft unterstützen Ansicht 2. Ansicht 2 ist der angemessenste Zugang,⁶⁴⁸ der die beste Information bietet⁶⁴⁹ und erscheint konzeptionell stimmig, da der Ansatz von Schulden der wirtschaftlichen Praxis überlassen wird, indem Verpflichtungen praktisch unvermeidbar sein müssen.⁶⁵⁰ Zusätzlich entspricht Ansicht 2 der wirtschaftlichen Betrachtungsweise⁶⁵¹ und bietet Flexibilität um spezielle Situationen zu adressieren.⁶⁵² Ansicht 1 ist keine angemessene Definition für eine gegenwärtige Verpflichtung.⁶⁵³ Sie ist, auch hinsichtlich ihres Informationsgehalts, zu restriktiv⁶⁵⁴ und entspricht eher der Sichtweise der Liquidation eines Unternehmens.⁶⁵⁵ Durch Anwendung von Ansicht 1 würden relevante Informationen, über unvermeidbare zukünftige Kosten aus vergangenen Handlungen des Unternehmens, ausgeschlossen werden.⁶⁵⁶ Zusätzlich könnten Transaktionen so strukturiert werden, dass der Ansatz von Verpflichtungen vermieden wird.⁶⁵⁷ Ansicht 3 bietet u.a. zu viel Raum zur Ergebnissteuerung⁶⁵⁸ und könnte zu Missbrauch⁶⁵⁹ und zu Fehlinterpretationen der wirtschaftlichen Realität führen.⁶⁶⁰

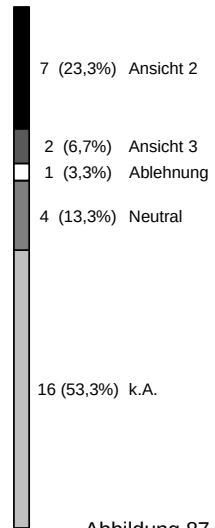


Abbildung 87

2 Stellungnahmen befürworten Ansicht 3. Verpflichtungen, die von zukünftigen Handlungen des Unternehmens abhängen, sollten als Schulden erfasst werden, da sie die Geldflüsse und die Finanzlage des Unternehmens beeinflussen können.⁶⁶¹ Dieser Zugang führt zu nützlicherer Information für Abschlussnutzer, muss jedoch auf Standardebene detailliert behandelt werden, um unangemessene Schulden zu vermeiden.⁶⁶²

⁶⁴⁶ Vgl. 3350.

⁶⁴⁷ Vgl. 3360.

⁶⁴⁸ Vgl. 3428; 3057.

⁶⁴⁹ Vgl. 3428.

⁶⁵⁰ Vgl. 3060.

⁶⁵¹ Vgl. 2847.

⁶⁵² Vgl. 3057.

⁶⁵³ Vgl. 3057.

⁶⁵⁴ Vgl. 3060; 3078.

⁶⁵⁵ Vgl. 3078.

⁶⁵⁶ Vgl. 3428.

⁶⁵⁷ Vgl. 2847.

⁶⁵⁸ Vgl. 3078.

⁶⁵⁹ Vgl. 3060.

⁶⁶⁰ Vgl. 3428.

⁶⁶¹ Vgl. 3057_2.

⁶⁶² Vgl. 3105.

4 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine davon hält einen Zugang zwischen Ansicht 2 und 3 für angemessener.⁶⁶³ Eine weitere Stellungnahme ist unentschlossen zwischen Ansicht 2 und 3. Bedingte Verpflichtungen können wesentliche wirtschaftliche Substanz haben, der Ansatz von Verpflichtungen, die von Handlungen eines Unternehmens abhängen, beinhaltet jedoch das Risiko der Ergebnissteuerung.⁶⁶⁴ Die restlichen zwei Stellungnahmen haben neutrale Kommentare eingereicht.

7.6 Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter

In dieser Gruppe unterstützen 2 Stellungnahmen Ansicht 2. Dieser Zugang ist sinnvoll, führt jedoch zu größeren Ermessensspielräumen und könnte dadurch Leitlinien auf Standardebene erfordern. Investoren sind an Information interessiert, die über rechtliche Verpflichtungen eines Unternehmens hinausgeht.⁶⁶⁵

2 weitere Stellungnahmen dieser Gruppe befürworten Ansicht 3. Diese Ansicht ist der konsistenteste und angemessenste Vorschlag⁶⁶⁶ und bietet am ehesten, was erforderlich ist, um die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu gewährleisten und ein getreues Bild darzustellen.⁶⁶⁷

2 weitere Stellungnahmen wurden als „Neutral“ eingestuft. Eine davon führt z.B. aus, dass das IASB einige Variationen für die Kombination von Ansicht 2 und 3 untersuchen sollte.⁶⁶⁸

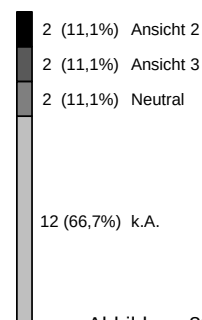


Abbildung 88

7.7 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

3 Stellungnahmen befürworten Ansicht 2. Eine davon begründet dies damit, dass dieser Zugang das Risiko der Unterbewertung von Schulden reduziert und die wirtschaftliche Substanz von Transaktionen und Ereignissen berücksichtigt.⁶⁶⁹ Die Stellungnahmen halten jedoch zusätzliche Leitlinien, z.B. zum Begriff „praktisch unbedingt“, für erforderlich.⁶⁷⁰ An-

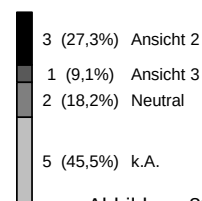


Abbildung 89

sicht 1 wird abgelehnt, da dieser Zugang nicht zu einer glaubwürdigen Darstellung führt. Die Aufstellung von Jahresabschlüssen auf Basis der Annahme, dass ein Unternehmen Arbeitsverträge kündigen, Geschäftstätigkeiten einstellen und Umsätze oder Wachstum vermeiden kann, würde zu Fehlinterpretationen führen.⁶⁷¹

⁶⁶³ Vgl. 3335.

⁶⁶⁴ Vgl. 3209.

⁶⁶⁵ Vgl. 3303.

⁶⁶⁶ Vgl. 3427.

⁶⁶⁷ Vgl. 3443.

⁶⁶⁸ Vgl. 3338.

⁶⁶⁹ Vgl. 3199.

⁶⁷⁰ Vgl. 3083; 3161; 3199.

⁶⁷¹ Vgl. 3083; 3161.

1 Stellungnahme glaubt, dass eine gegenwärtige Verpflichtung aus vergangenen Ereignissen entsteht und von zukünftigen Aktionen des Unternehmens abhängt, weshalb Ansicht 3 als überlegen über die Ansichten 1 und 2 gesehen wird.⁶⁷²

2 Stellungnahmen wurden als „Neutral“ eingestuft, da sie nicht zu einer Entscheidung zwischen Ansicht 2 und 3 gelangt sind. Die Beispiele im DP sind nicht ausreichend für eine vollständige Unterscheidung zwischen Ansicht 2 und 3.⁶⁷³ Ansicht 2 und 3 sollten zuerst – unter Berücksichtigung der Auswirkungen auf bestehende Standards und Interpretationen – geklärt werden, bevor eine Entscheidung zwischen den zwei Vorschlägen möglich ist.⁶⁷⁴

7.8 Sonstige

2 Stellungnahmen in der Gruppe Sonstige befürworten Ansicht 3. Ansicht 2 ist zwar einfacher anzuwenden, zeigt jedoch nicht die wirtschaftliche Realität, weshalb Ansicht 3 der bessere Ansatz ist, sofern er gut erklärt wird.⁶⁷⁵ Die zweite Stellungnahme unterstützt Ansicht 3, da sie glaubt, dass dieser Zugang zu einem realistischeren Ansatz von Schulden führt, sobald der Ermessensspielraum für Unternehmen definiert ist.⁶⁷⁶

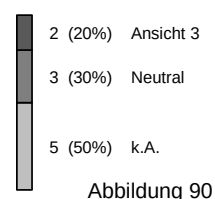


Abbildung 90

3 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Die Mitwirkenden an einer dieser Stellungnahmen tendieren teilweise zu Ansicht 2 und teilweise zu Ansicht 3. Es sollte der Stellungnahme zufolge möglich sein, durch Verbesserungen an den Vorschlägen einen Zugang zwischen Ansicht 2 und 3 zu entwickeln, der von allen Mitwirkenden unterstützt wird.⁶⁷⁷ Eine andere Stellungnahme führt aus, dass die Unterschiede zwischen Ansicht 2 und 3 genauer untersucht werden sollten.⁶⁷⁸

7.9 Zusammenfassung der Stellungnahmen

In Frage 6 zeigt sich deutlich, dass Ansicht 2 – gegenwärtige Verpflichtungen müssen praktisch unbedingt sein – mit Abstand am häufigsten unterstützt wird. Mehr als 40% bevorzugen diese Ansicht während Ansicht 1 nur von 0,6% und Ansicht 3 von 9,3% der Stellungnahmen bevorzugt wird. Die Beteiligung an dieser Frage lag bei mehr als 70%.

Gründe für die Unterstützung von Ansicht 2 sind z.B., dass dieser Zugang ausreichend Flexibilität bietet und die wirtschaftliche Betrachtungsweise reflektiert. Es wird jedoch häufig erwähnt, dass zusätzliche Klarstellungen und Leitlinien, zum Begriff der praktischen Fähigkeit eine Übertragung zu vermeiden, erforderlich sind. Knapp 5% der Stellungnahmen

⁶⁷² Vgl. 3260.

⁶⁷³ Vgl. 3602.

⁶⁷⁴ Vgl. 3054.

⁶⁷⁵ Vgl. 3163.

⁶⁷⁶ Vgl. 3477.

⁶⁷⁷ Vgl. 3348.

⁶⁷⁸ Vgl. 3373.

wurden als Ablehnung eingestuft, da sie z.B. andere Definitionen vorschlagen oder alle drei Ansichten ablehnen.

Etwa 44% der Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Bei dieser Frage enthält diese Kategorie viele Stellungnahmen, die zwischen zwei Ansichten unentschieden sind oder eine Kombination mehrerer Ansichten bevorzugen. Dies betrifft meist die Ansichten 2 und 3. Nur wenige dieser Stellungnahmen ziehen Ansicht 1 in Betracht. Eine Ausnahme davon stellt die Interessengruppe Genossenschaften dar, in der alle 19 Stellungnahmen, die einen Kommentar zu dieser Frage abgegeben haben, unentschieden zwischen Ansicht 1 und 2 sind. Gründe für die Unentschiedenheit sind oft Unklarheiten, weshalb detailliertere Analysen zur Verfügung gestellt werden sollten.

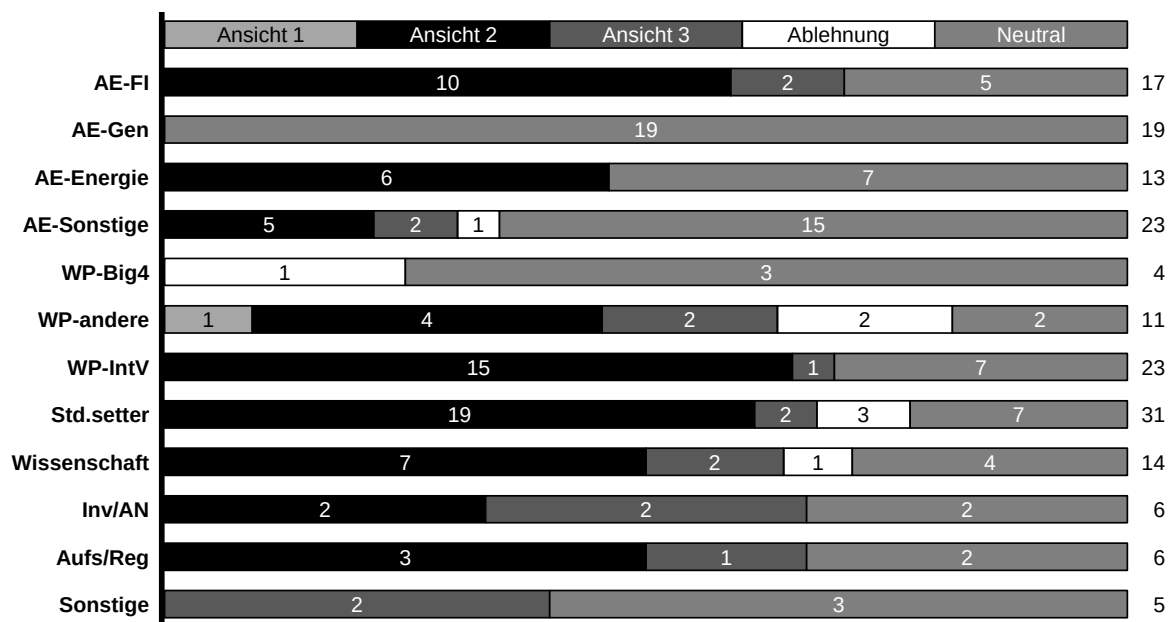


Abbildung 91: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 6

Innerhalb der Interessengruppen zeigt sich, dass in den Gruppen Interessenvertreter der Wirtschaftsprüfer und Standardsetter – mit jeweils mehr als 60% – die meisten Unterstützer von Ansicht 2 enthalten sind. In den Gruppen Genossenschaften, Big Four Wirtschaftsprüfer, andere Wirtschaftsprüfer und Sonstige sind keine Befürworter von Ansicht 2 enthalten. Allerdings ziehen auch in diesen Gruppen einige der neutralen Stellungnahmen Ansicht 2 in Betracht. Die einzige Stellungnahme, die Ansicht 1 unterstützt, ist in der Gruppe andere Wirtschaftsprüfer enthalten.

8 Sonstige Leitlinien zu den Definitionen von Vermögenswerten und Schulden (Frage 7)

8.1 Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung

Zusätzliche Leitlinien zur wirtschaftlichen Ressource

In Frage 2 wurde die vorgeschlagene Definition für wirtschaftliche Ressourcen behandelt. In Abschnitt 3 des DP werden zusätzliche Leitlinien zu dieser Definition vorgeschlagen. Eine wirtschaftliche Ressource kann unterschiedliche Formen annehmen, wie z.B.:⁶⁷⁹

- Durchsetzbare Rechte die durch einen Vertrag, Gesetze oder Vergleichbares entstehen.
- Andere Wertschöpfungsquellen wie Know-How, Kundenlisten, Kunden- und Lieferantenbeziehungen, eine bestehende Belegschaft und Firmenwert.
- Einige Vermögenswerte – insbesondere Dienstleistungen – die bei Erhalt sofort konsumiert werden.

Die Leitlinien würden klarstellen, dass der wirtschaftliche Nutzen aus Vermögenswerten die potentiellen Geldflüsse sind, die – z.B. durch Nutzung des Vermögenswerts, Erhalt von Leistungen aus dem Vermögenswert, Verpfändung zur Sicherung von Krediten oder Halten des Vermögenswerts – generiert werden können. Zusätzlich würden die Leitlinien klarstellen, dass für physische Objekte, wie Sachanlagen, die wirtschaftliche Ressource nicht das zugrundeliegende Objekt, sondern der daraus entstehende wirtschaftliche Nutzen ist.⁶⁸⁰

Beherrschung einer wirtschaftlichen Ressource

Die Definition von Vermögenswerten in Frage 2 enthält die Anforderung, dass eine wirtschaftliche Ressource vom Unternehmen beherrscht werden muss. Der Begriff Beherrschung wird im bestehenden RK nicht definiert, einige Standards, wie z.B. IFRS 10 und der Exposure Draft zu Erlösen aus Verträgen, enthalten jedoch Definitionen. Das IASB schlägt vor auf diesen Definitionen aufzubauen, um Beherrschung im RK zu definieren.⁶⁸¹

Die folgende Definition wird vorgeschlagen:

Beherrschung	Ein Unternehmen beherrscht eine wirtschaftliche Ressource, wenn es die gegenwärtige Fähigkeit hat, die Verwendung des Vermögenswerts so zu lenken, dass der wirtschaftliche Nutzen, der aus dem Vermögenswert fließt, erlangt wird.
---------------------	---

Tabelle 7: Definition für Beherrschung einer wirtschaftlichen Ressource⁶⁸²

Das IASB schlägt darüber hinaus zusätzliche Leitlinien zur Unterstützung der vorgeschlagenen Definition von Beherrschung vor.⁶⁸³ Auch für Schulden werden entsprechende Leitlinien vorgeschlagen, in der eine Schuld eine Verpflichtung des Unternehmens sein muss. Das

⁶⁷⁹ Vgl. DP 3.4-3.5.

⁶⁸⁰ Vgl. DP 3.6-3.7.

⁶⁸¹ Vgl. DP 3.16-3.20.

⁶⁸² Eigene Übersetzung nach DP 3.23.

⁶⁸³ Vgl. DP 3.26-3.30.

Unternehmen muss an die Verpflichtung gebunden sein, was die Beherrschung in der Definition des Vermögenswerts widerspiegelt.⁶⁸⁴

Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource

In Frage 2 wurde die Definition von Schulden behandelt, nach der eine Schuld eine gegenwärtige Verpflichtung zur Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource ist. Das IASB schlägt vor, zusätzliche Leitlinien dazu im RK zu inkludieren. Dabei wird u.a. auf Sachverhalte eingegangen, die nicht zu einer gegenwärtigen Verpflichtung zur Übertragung einer Ressource führen.⁶⁸⁵

Darstellung der Substanz vertraglicher Rechte und vertraglicher Verpflichtungen

Eine wichtige Klasse von Ressourcen und Verpflichtungen entsteht durch Verträge. Aus Verträgen entstehen vertragliche Rechte und Verpflichtungen, wenn diese Rechte und Verpflichtungen durchsetzbar sind. Das IASB schlägt vor, mehr Leitlinien zur Identifizierung der Substanz vertraglicher Rechte im überarbeiteten RK zu ergänzen. Um diese Rechte und Verpflichtungen glaubwürdig darzustellen, sollte in Abschlüssen deren Substanz berichtet werden. Das bestehende RK erwähnt, dass bei der Beurteilung von Vermögenswerten und Schulden der tatsächliche wirtschaftliche Gehalt berücksichtigt werden muss.⁶⁸⁶ Das überarbeitete RK könnte Leitlinien umfassen, die u.a. feststellen, dass ein Unternehmen die Substanz eines Vertrages berücksichtigen sollte, eine Gruppe von Verträgen unter bestimmten Umständen als Ganzes dargestellt werden sollte und eine Behandlung eines Vertrages als verschiedene Bündel von Rechten oder Verpflichtungen erforderlich sein könnte.⁶⁸⁷

Anschließend geht das IASB im DP auf die Rolle von wirtschaftlichen Zwängen, bei der Beurteilung der Substanz von vertraglichen Verpflichtungen, ein. Das IASB kommt zu dem Schluss, dass es angemessen sein könnte, wirtschaftliche Zwänge oder wesentliche wirtschaftliche Anreize bei der Unterscheidung zwischen Eigenkapital und Schulden zu berücksichtigen. Weitere Anforderungen sollten jedoch auf Standardebene definiert werden.⁶⁸⁸

Noch zu erfüllende Verträge und andere Terminverträge

IAS 37 enthält eine Definition für noch zu erfüllende Verträge: „Noch zu erfüllende Verträge sind Verträge, unter denen beide Parteien ihre Verpflichtungen in keiner Weise oder teilweise zu gleichen Teilen erfüllt haben.“⁶⁸⁹ Auch das bestehende RK erwähnt solche Verträge.⁶⁹⁰

⁶⁸⁴ Vgl. DP 3.33.

⁶⁸⁵ Vgl. DP 3.35-3.38.

⁶⁸⁶ Vgl. DP 3.98-3.101. „Tatsächlicher wirtschaftlicher Gehalt“ ist die Übersetzung des deutschen RK für „underlying substance and economic reality“. [RK 51].

⁶⁸⁷ Vgl. DP 3.102.

⁶⁸⁸ Vgl. DP 3.103-3.108.

⁶⁸⁹ IAS 37.3 1. Satz; vgl. DP 3.109.

⁶⁹⁰ Vgl. RK 91; DP 3.109.

Das IASB denkt, dass die Leitlinien des bestehenden RK verbessert werden könnten. Es wird vorgeschlagen z.B. Folgendes klarzustellen:⁶⁹¹

- Grundsätzlich entsteht eine Nettoschuld oder ein Nettovermögenswert aus einem noch zu erfüllenden Vertrag, wenn der Vertrag durchsetzbar ist.
- Die erste Bewertung erfolgt meist mit einem Wert von 0, da das Recht einer Partei den gleichen Wert hat, wie die Verpflichtung der anderen Partei. Daher wird bei Vertragsbeginn üblicherweise weder ein Nettovermögenswert, noch eine Nettoschuld angesetzt.

In der bestehenden Praxis wird ein Terminvertrag oft als äquivalent mit dem zugrundeliegenden Vermögenswert oder der zugrundeliegenden Schuld behandelt. Bei der Anwendung von „trade date accounting“ für Finanzinstrumente, erfasst ein Unternehmen das zugrundeliegende Finanzinstrument als wäre es bereits am Handelstag geliefert worden. Bei „settlement date accounting“ erfasst das Unternehmen bis zur Lieferung den Terminvertrag und setzt das zugrundeliegende Finanzinstrument ab dem Erfüllungstag an. Daher ist „trade date accounting“, dem IASB zufolge, inkonsistent mit den Konzepten des DP. Der Vermögenswert des Käufers ist nicht der zugrundeliegende Vermögenswert, sondern das Recht den Vermögenswert zu erhalten.⁶⁹²

In Frage 7 wurde gefragt, ob die Stellungnehmenden Kommentare zu diesen Leitlinien zur Unterstützung der Definitionen von Vermögenswerten und Schulden haben.⁶⁹³

8.2 Abschlussersteller

8.2.1 Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter

4 Stellungnahmen in dieser Gruppe äußern sich zur Diskussion über die Beherrschung einer wirtschaftlichen Ressource. Die Bedeutung von Beherrschung sollte, wie vorgeschlagen, im überarbeiteten RK adressiert werden.⁶⁹⁴ Eine Stellungnahme äußert Besorgnis, dass die Leitlinien nicht ausreichend sind, um die bestehenden Interpretationen des Beherrschungsbegriffs zu harmonisieren.⁶⁹⁵ Eine andere äußert Bedenken, dass die Definition der wirtschaftlichen Ressource, in Kombination mit der Definition von Beherrschung und den Ansatzkriterien, zum Ansatz von erhaltenen Sicherheiten als Vermögenswert bzw. zur Ausbuchung von übertragenen Sicherheiten zur Sicherung von Finanztransaktionen führt.⁶⁹⁶

2 Stellungnahmen äußern sich zur Darstellung der wirtschaftlichen Substanz bzw. zu wirtschaftlichen Zwängen. Eine davon stimmt den vorgeschlagenen Leitlinien zur wirtschaftli-

⁶⁹¹ Vgl. DP 3.109-3.110.

⁶⁹² Vgl. DP 3.112.

⁶⁹³ Einige Stellungnahmen haben unter Angabe von Frage 7 andere Kommentare eingereicht. Werden die fünf Themen, zu denen zusätzliche Leitlinien vorgeschlagen wurden, nicht kommentiert, werden diese Stellungnahmen in der Quantifizierung als „keine Angabe“ erfasst.

⁶⁹⁴ Vgl. 3079.

⁶⁹⁵ Vgl. 3235.

⁶⁹⁶ Vgl. 3169.

chen Betrachtungsweise von Verträgen zu,⁶⁹⁷ während die andere der Überarbeitung der Leitlinien zur Rolle von wirtschaftlichen Zwängen auf Standardebene zustimmt.⁶⁹⁸

Auf noch zu erfüllende Verträge gehen 6 Stellungnahmen in der Gruppe der Finanzinstitutionen ein. Alle sechs Stellungnahmen gehen auf die Aussage im DP zur Inkonsistenz von „trade date accounting“ mit den Konzepten des DP ein. Einige davon merken an, dass diese Problematik im DP nicht weiter behandelt wird, das Problem jedoch gelöst werden sollte.⁶⁹⁹ „Trade date Accounting“ ist unter Banken und anderen Finanzinstituten weit verbreitet und führt zu verlässlichen und relevanten Informationen für Abschlussnutzer.⁷⁰⁰ Eine der Stellungnahmen glaubt, dass dieses Thema diskutiert werden sollte, da eine zukünftige Umstellung von „trade date accounting“ auf „settlement date accounting“ eine wesentliche Änderung in allen, von der stellungnehmenden Bank gehaltenen, Finanzinstrumenten nach sich ziehen würde, was wesentliche Änderungen und Investitionen in die Berichterstattung und Risikosysteme erfordern würde.⁷⁰¹

8.2.2 Genossenschaften – Interessenvertreter

Keine der Stellungnahmen in der Gruppe Interessenvertreter der Genossenschaften, enthält Kommentare zu den, in Abschnitt 3 des DP diskutierten, sonstigen Leitlinien.

8.2.3 Energiesektor inkl. Interessenvertreter

In der Gruppe Energiesektor kommentieren 6 Stellungnahmen die vorgeschlagenen Leitlinien zur wirtschaftlichen Ressource. Eine davon stellt z.B. fest, dass zusätzliche Leitlinien und die Ergänzung von Beispielen für wirtschaftliche Ressourcen hilfreich wären.⁷⁰² Eine andere Stellungnahme versteht nicht, wie die Definition der wirtschaftlichen Ressource auf das Sachanlagevermögen anzuwenden ist und hält die Argumente und Erklärungen im DP nicht für überzeugend. Der Ansicht der Stellungnahme zufolge ist Sachanlagevermögen kein Recht, sondern eine Wertschöpfungsquelle.⁷⁰³

Auf die Ausführungen zur Beherrschung einer wirtschaftlichen Ressource gehen 4 Stellungnahmen ein. Eine davon gibt an, dass die Ergänzung einer Definition von Beherrschung einer wirtschaftlichen Ressource hilfreich und relevant wäre,⁷⁰⁴ während eine andere nur feststellt, dass eine Definition von Beherrschung im RK enthalten sein soll.⁷⁰⁵ Einer weiteren Stellungnahme zufolge ist das Beherrschungskonzept eines der wichtigsten Konzepte, die

⁶⁹⁷ Vgl. 3235.

⁶⁹⁸ Vgl. 3188.

⁶⁹⁹ Vgl. 3188; 3192; 3337.

⁷⁰⁰ Vgl. 3192.

⁷⁰¹ Vgl. 3337.

⁷⁰² Vgl. 3085.

⁷⁰³ Vgl. 3247.

⁷⁰⁴ Vgl. 3085.

⁷⁰⁵ Vgl. 3200.

zurzeit weltweit in der Rechnungslegung angewandt werden. Der Begriff erfordert jedoch weitere Entwicklungen, weshalb dieses Thema umfangreicher adressiert werden sollte.⁷⁰⁶

1 Stellungnahme in dieser Gruppe führt an, dass es wichtig ist wirtschaftliche Zwänge auf Standardebene zu analysieren, auch wenn sie im überarbeiteten RK nicht weiter adressiert werden.⁷⁰⁷

3 Stellungnahmen äußern sich zu noch zu erfüllenden Verträgen. Der Vorschlag des IASB, die Leitlinien, warum noch zu erfüllende Verträge möglicherweise nicht zu Vermögenswerten oder Schulden führen, zu verbessern, wird von einer Stellungnahme weitgehend befürwortet.⁷⁰⁸ Der Ansicht einer weiteren Stellungnahme zufolge stellen die Ausführungen im DP nicht ausreichend klar, warum einige noch zu erfüllende Verträge berücksichtigt werden und andere nicht. Daher wird dem IASB empfohlen, zusätzliche Analysen zu diesem Thema durchzuführen.⁷⁰⁹

8.2.4 Sonstige inkl. Interessenvertreter

In der Gruppe sonstige Abschlussersteller gehen 5 Stellungnahmen auf die Leitlinien zur wirtschaftlichen Ressource ein. Eine Stellungnahme stimmt z.B. der Erarbeitung von zusätzlichen Leitlinien zu, erwähnt jedoch Aspekte, die dabei beachtet werden sollen. Beispielsweise ist das zugrundeliegende Konzept – alle physischen Objekte, wie Sachanlagevermögen, als Recht zu behandeln – unangemessen und nicht konsistent mit der Realität.⁷¹⁰

2 Stellungnahmen gehen auf den Beherrschungsbegriff ein. Der Beherrschungsbegriff ist auch in einigen IFRS, wie IFRS 10 und IAS 38 und im Exposure Draft zu Erlösen aus Verträgen enthalten, aber nicht konsistent definiert. Das IASB sollte einer Stellungnahme zufolge klären, ob diese Definitionen als äquivalent betrachtet werden oder ob beabsichtigt wird sie zu harmonisieren.⁷¹¹ Die zweite Stellungnahme führt aus, dass entgegen den Ausführungen im DP, der Begriff „substantiell alle“ auch in der Beherrschungsdefinition des überarbeiteten RK inkludiert werden sollte.⁷¹²

5 Stellungnahmen kommentieren die zusätzlichen Leitlinien zur Darstellung der Substanz von Verträgen. Drei davon stimmen z.B. zu, dass der Begriff „wirtschaftliche Zwänge“ relevant ist für die Beurteilung von vertraglichen Konditionen bei der Identifizierung von Schulden. Allerdings denken die identischen Stellungnahmen, dass die Rolle von wirtschaftlichen Zwängen, nicht nur bei der Unterscheidung zwischen Schulden und Eigenkapital berücksichtigt werden sollte, sondern auch in Verbindung mit dem Begriff „praktisch unbedingte“

⁷⁰⁶ Vgl. 3339.

⁷⁰⁷ Vgl. 3247.

⁷⁰⁸ Vgl. 3218.

⁷⁰⁹ Vgl. 3339.

⁷¹⁰ Vgl. 3129.

⁷¹¹ Vgl. 3147.

⁷¹² Vgl. 3342; DP 3.24.

Schuld. Der Ansicht der Stellungnahmen zufolge sollte dies im RK erfolgen und nicht bei der Entwicklung oder Überarbeitung von Standards.⁷¹³

Auf die Leitlinien zu noch zu erfüllenden Verträgen gehen in dieser Gruppe 4 Stellungnahmen ein. Eine davon würde eine explizitere Definition für noch zu erfüllende Verträge im RK begrüßen.⁷¹⁴ Eine andere bezeichnet die vorgeschlagenen Leitlinien als hilfreich, zeigt jedoch auch Unklarheiten auf.⁷¹⁵ Einer weiteren Stellungnahme zufolge geht u.a. der Unterschied zwischen noch zu erfüllenden Verträgen und anderen Verträgen nicht klar hervor.⁷¹⁶

8.3 Wirtschaftsprüfer

8.3.1 Big Four

Deloitte und KPMG äußern sich zu den Leitlinien zur wirtschaftlichen Ressource. KPMG sieht es u.a. als logische Ansicht, dass bei Sachanlagevermögen der Vermögenswert in der Bilanz nicht das zugrundeliegende physische Objekt ist.⁷¹⁷ Deloitte führt u.a. aus, dass wirtschaftlicher Nutzen ein sehr weites Konzept ist, das nicht nur Zuflüsse inkludiert, sondern auch Reduktionen von Abflüssen.⁷¹⁸

Deloitte und PwC gehen auf die Beherrschungsdefinition ein. PwC stimmt der Beherrschungsdefinition für die Zwecke des RK zu. Die Definition von Beherrschung umfasst PwC zufolge die zwei Komponenten Fähigkeit zu lenken und wirtschaftlichen Nutzen. Beide Komponenten sind wesentlich bei der Bestimmung, ob ein Unternehmen eine Ressource beherrscht.⁷¹⁹ Deloitte schlägt eine andere Definition für Beherrschung vor, nach der ein Unternehmen ein Recht oder eine Ressource beherrscht, wenn es die gegenwärtige Fähigkeit hat, die Verwendung des Rechts bzw. der Ressource zu steuern und andere vom Zugang dazu ausschließen kann.⁷²⁰

Deloitte und PwC gehen auch auf die Darstellung der Substanz vertraglicher Rechte und Verpflichtungen bzw. auf wirtschaftliche Zwänge ein. Deloitte stimmt zu, dass zusätzliche Leitlinien zur Beurteilung der Substanz vertraglicher Rechte und Verpflichtungen erforderlich sind, glaubt jedoch, dass die Leitlinien robuster sein sollten. Zusätzlich sollten sie auch auf andere Transaktionen und Ereignisse anwendbar sein. Aus dem DP geht jedoch nicht klar hervor, wie sich das Konzept der wirtschaftlichen Substanz von wirtschaftlichen Zwängen unterscheidet.⁷²¹ PwC führt u.a. aus, dass wirtschaftliche Zwänge kein vergangenes Ereignis darstellen und nicht zur Entstehung einer Schuld führen. Eine bedingte oder faktische Ver-

⁷¹³ Vgl. 3353; 3354; 3355.

⁷¹⁴ Vgl. 3117.

⁷¹⁵ Vgl. 3143.

⁷¹⁶ Vgl. 3361.

⁷¹⁷ Vgl. 3308.

⁷¹⁸ Vgl. 3221.

⁷¹⁹ Vgl. 3331.

⁷²⁰ Vgl. 3221.

⁷²¹ Vgl. 3221.

pflichtung könnte zu wirtschaftlichen Zwängen führen, wirtschaftliche Zwänge erzeugen jedoch nicht notwendigerweise Verpflichtungen.⁷²²

Noch zu erfüllende Verträge kommentiert in dieser Gruppe nur Deloitte. Dieses Konzept ist wichtig bei der Beurteilung der Angemessenheit des Ansatzes von Vermögenswerten und Schulden. Zusätzlich wird „trade date accounting“ als zu spezifisches Thema gesehen, um im RK berücksichtigt zu werden.⁷²³

8.3.2 Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften

Nur 1 Stellungnahme in dieser Gruppe geht auf die Leitlinien zur Definition der wirtschaftlichen Ressource ein. Es wird u.a. ausgeführt, dass aus einer wirtschaftlichen Perspektive die eigenen Anteile eines Unternehmens eine Ressource darstellen, da sie für die Zahlung von Gütern und Leistungen herangezogen werden können. Daher hat ein Unternehmen, das eigene Eigenkapitalinstrumente hält, zwar keinen Vermögenswert, beherrscht aber, entgegen den Erörterungen im DP, eine wirtschaftliche Ressource.⁷²⁴

2 Stellungnahmen beziehen sich auf die Definition von Beherrschung. Eine davon führt z.B. aus, dass die Verwendung des Begriffs „substantiell alle“ in der Definition von Beherrschung überdacht werden sollte. Diese Stellungnahme äußert sich, als einzige in dieser Gruppe, auch zur Darstellung der Substanz von vertraglichen Rechten und Verpflichtungen. Sie stimmt der Richtung der vorgeschlagenen Leitlinien zu, hält es jedoch für essentiell, die Substanz von Transaktionen im RK zu behandeln.⁷²⁵

2 Stellungnahmen äußern sich zu noch zu erfüllenden Verträgen. Eine davon stimmt zu, dass zusätzliche Leitlinien dazu bereitgestellt werden sollten.⁷²⁶ Die zweite führt aus, dass noch zu erfüllende Verträge ein kritisches Thema sind, hält die Diskussion jedoch für vage und unschlüssig.⁷²⁷

8.3.3 Interessenvertreter, Organisationen und Verbände

4 Stellungnahmen stimmen den Leitlinien zur Unterstützung der Definition der wirtschaftlichen Ressource zu.⁷²⁸ Das Konzept der wirtschaftlichen Ressource ist, ebenso wie das Beherrschungskonzept und das Konzept der Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource, wesentlich für professionelle Beurteilungen.⁷²⁹

9 Stellungnahmen beziehen sich auf die Definition von Beherrschung. Fünf davon stimmen der vorgeschlagenen Definition und den Leitlinien zur Beherrschung einer wirtschaftlichen

⁷²² Vgl. 3331.

⁷²³ Vgl. 3221.

⁷²⁴ Vgl. 3183; DP 3.15a.

⁷²⁵ Vgl. 3183.

⁷²⁶ Vgl. 3274.

⁷²⁷ Vgl. 3306.

⁷²⁸ Vgl. 3067; 3068; 3171; 3343.

⁷²⁹ Vgl. 3067; 3068.

Ressource zu.⁷³⁰ Eine weitere ist der Ansicht, dass sorgfältiger ausgearbeitete Leitlinien zur Definition von Beherrschung erforderlich sind.⁷³¹ Eine andere Stellungnahme merkt an, dass es zur Definition von Beherrschung unterschiedliche Interpretationen gibt.⁷³² Eine Stellungnahme ist der Meinung, dass es wichtig ist, eine einheitliche Definition von Beherrschung im RK und in bestimmten Standards – wie IFRS 10 und dem Standard zu Erlösen aus Verträgen – zu entwickeln.⁷³³

Wie bereits oben angedeutet, äußern in dieser Gruppe 2 identische Stellungnahmen ihre Zustimmung zur Inkludierung von Leitlinien zum Konzept der Übertragung von wirtschaftlichen Ressourcen.⁷³⁴

8 Stellungnahmen kommentieren die Darstellung der Substanz von Verträgen. Fünf davon unterstützen die Inkludierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in den vorgeschlagenen Leitlinien zur Darstellung der Substanz vertraglicher Rechte und Verpflichtungen.⁷³⁵ Es handelt sich um nützliche Leitlinien für Vermögenswerte und Schulden.⁷³⁶ Eine weitere Stellungnahme findet es schwierig, die Diskussion von den vorgeschlagenen Leitlinien zu unterscheiden. Der Vorschlag zusätzliche Leitlinien zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu inkludieren wird zwar auch von dieser Stellungnahme begrüßt, die Positionierung dieser Leitlinien wird jedoch infrage gestellt. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist ein fundamentales Konzept der Rechnungslegung, dem ein höherer Stellenwert im RK eingeräumt werden sollte.⁷³⁷ Zwei Stellungnahmen halten es nicht für befriedigend, im RK keine Prinzipien zur Rolle von wirtschaftlichen Zwängen zu inkludieren.⁷³⁸

Auch auf noch zu erfüllende Verträge gehen in dieser Gruppe 8 Stellungnahmen ein. Die Inkludierung von Prinzipien, zum Umgang mit Rechten und Verpflichtungen in noch zu erfüllenden Verträgen und anderen Termingeschäften, wird von vier Stellungnahmen befürwortet.⁷³⁹ Eine Stellungnahme ist der Ansicht, dass die Diskussionen im DP nicht robust genug sind und das zugrundeliegende Prinzip unklar ist.⁷⁴⁰ Einige Stellungnahmen befürworten weitere Leitlinien zu noch zu erfüllenden Verträgen.⁷⁴¹ Diese Leitlinien sollten z.B. den Ansatz von Rechten und Verpflichtungen, die unter solchen Verträgen entstehen,⁷⁴² den Begriff Nut-

⁷³⁰ Vgl. 3067; 3068; 3171; 3343; 3416.

⁷³¹ Vgl. 3266.

⁷³² Vgl. 3056.

⁷³³ Vgl. 3186.

⁷³⁴ Vgl. 3067; 3068.

⁷³⁵ Vgl. 3266; 3416; 3171; 3343; 3371.

⁷³⁶ Vgl. 3371.

⁷³⁷ Vgl. 3103.

⁷³⁸ Vgl. 3171; 3343.

⁷³⁹ Vgl. 3067; 3068; 3171; 3343.

⁷⁴⁰ Vgl. 3603.

⁷⁴¹ Vgl. 3048; 3473; 3603.

⁷⁴² Vgl. 3603.

zungsrecht⁷⁴³ und die grundsätzlichen Unterschiede zwischen Leasingverträgen und noch zu erfüllenden Verträgen behandeln.⁷⁴⁴

8.4 Standardsetter

8 Standardsetter kommentieren die vorgeschlagenen zusätzlichen Leitlinien zur wirtschaftlichen Ressource. Vier davon stimmen z.B. zu, weitere Leitlinien – insbesondere zur Bedeutung des wirtschaftlichen Nutzens – im RK zu inkludieren.⁷⁴⁵ Die Beschreibung der anderen Wertschöpfungsquellen ist jedoch nicht ausreichend, da die genannten Beispiele – wie z.B. Know-How, aber auch Dienstleistungen, die sofort konsumiert werden – auch Rechte beinhalten. Somit stellen alle wirtschaftlichen Ressourcen Rechte dar.⁷⁴⁶ Eine weitere Stellungnahme lehnt die Aussage ab, dass wirtschaftliche Ressourcen die Form von Dienstleistungen annehmen können, da die wirtschaftliche Ressource das Recht darauf ist.⁷⁴⁷

13 Standardsetter gehen auf die zusätzlichen Leitlinien zum Beherrschungsbegriff ein. Drei davon geben explizit an, die Inkludierung von zusätzlichen Leitlinien zur Beherrschung einer wirtschaftlichen Ressource zu befürworten.⁷⁴⁸ Die Definition von Beherrschung könnte sich jedoch davon unterscheiden, wie der Begriff zurzeit von vielen interpretiert wird. Einige fokussieren eher die rechtliche Eigentümerschaft, Besitz und die Fähigkeit, die Ressource zu verkaufen, anstatt die Fähigkeit den Nutzen aus ihr zu ziehen.⁷⁴⁹ Detailliertere Erklärungen sind erforderlich, ob das Beherrschungskriterium z.B. erfüllt ist, wenn ein Unternehmen nur die passive Fähigkeit hat, Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen.⁷⁵⁰ Eine andere Stellungnahme merkt z.B. an, dass mehrere unterschiedliche Ansätze für Beherrschung in den IFRS nicht hilfreich und nicht erstrebenswert sind.⁷⁵¹

3 Standardsetter beziehen sich auch auf die Leitlinien zur Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource. Zwei davon befürworten die Inkludierung der vorgeschlagenen Leitlinien im RK.⁷⁵² Die dritte Stellungnahme ist der Meinung, dass die Formulierung der Sachverhalte, die nicht zu einer gegenwärtigen Verpflichtung zur Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource führen, überarbeitet werden sollten.⁷⁵³

9 Standardsetter kommentieren die Darstellung der Substanz von Rechten und Verpflichtungen bzw. wirtschaftliche Zwänge. Eine Stellungnahme begrüßt, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise wieder eingeführt wird, da das RK ohne dieses Konzept unvollständig wäre.

⁷⁴³ Vgl. 3473.

⁷⁴⁴ Vgl. 3048.

⁷⁴⁵ Vgl. 3225; 3382; 3328; 3811.

⁷⁴⁶ Vgl. 3811.

⁷⁴⁷ Vgl. 3350.

⁷⁴⁸ Vgl. 3811; 3382; 3328.

⁷⁴⁹ Vgl. 3382; 3328.

⁷⁵⁰ Vgl. 3136.

⁷⁵¹ Vgl. 3141.

⁷⁵² Vgl. 3382; 3328.

⁷⁵³ Vgl. 3350.

Die vorgeschlagenen Leitlinien erfassen die Essenz der Thematik. Obwohl dieses Thema oft in Zusammenhang mit Verträgen relevant ist, sollte es nicht auf die Beurteilung von vertraglichen Verpflichtungen beschränkt werden. Die Berichterstattung der Substanz von Transaktionen und Vereinbarungen ist ein übergeordnetes Prinzip, welches am besten in den qualitativen Eigenschaften adressiert wird.⁷⁵⁴ Eine andere Stellungnahme merkt an, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise im DP besser zum Ausdruck gebracht wird, als in den Beschreibungen im früheren RK.⁷⁵⁵ Eine weitere stimmt zwar dem Vorschlag zu, zusätzliche Leitlinien zu ergänzen, hält die vorgeschlagenen Leitlinien jedoch nicht für angemessen.⁷⁵⁶ Den Ausführungen zur Rolle von wirtschaftlichen Zwängen stehen zwei Standardsetter ablehnend gegenüber. Einer davon ist der Meinung, dass im RK zumindest Prinzipien zur Rolle von wirtschaftlichen Zwängen bei der Beurteilung von vertraglichen Vereinbarungen enthalten sein sollten, auf denen auf Standardebene aufgebaut werden kann.⁷⁵⁷ Der zweiten Stellungnahme zufolge sollten wirtschaftliche Zwänge nicht nur bei der Unterscheidung zwischen Schulden und Eigenkapital diskutiert werden, sondern auch im Rahmen des Ansatzes von Schulden.⁷⁵⁸

12 Standardsetter gehen auf noch zu erfüllende Verträge ein. Vier davon geben an, die zusätzlichen Leitlinien zu noch zu erfüllenden Verträgen und anderen Termingeschäften zu unterstützen.⁷⁵⁹ Die anderen Stellungnahmen lehnen die Vorschläge teilweise ab, halten sie nicht für ausreichend oder geben andere Kommentare zu diesem Thema ab. Eine davon ist z.B. der Meinung, dass die vorgeschlagenen Klarstellungen und die zugehörige Diskussion keine konzeptionelle Analyse darstellen. Es werden eher bestehende Praktiken erörtert, was im RK unangebracht sind.⁷⁶⁰ Die Diskussion zu noch zu erfüllenden Verträgen und anderen Terminverträgen ist unklar⁷⁶¹ und nicht ausreichend robust, weshalb weitere Diskussionen und Leitlinien empfohlen werden.⁷⁶² Das Problem wird im DP nicht aus konzeptioneller Sicht betrachtet.⁷⁶³ Zwei andere Stellungnahmen führen z.B. aus, dass die Aussage, nach der die Rechte einer Partei den gleichen Wert haben, wie die Verpflichtung der anderen Partei, nur aus Käufersicht Sinn macht, für Verkäufer jedoch nicht relevant ist, da der Verkaufspreis üblicherweise höher ist als der Warenwert und die Differenz als Ertrag erfasst wird.⁷⁶⁴

⁷⁵⁴ Vgl. 3268.

⁷⁵⁵ Vgl. 3476.

⁷⁵⁶ Vgl. 3811.

⁷⁵⁷ Vgl. 3476.

⁷⁵⁸ Vgl. 3430.

⁷⁵⁹ Vgl. 3111; 3146; 3382; 3328; 3350.

⁷⁶⁰ Vgl. 3811.

⁷⁶¹ Vgl. 3052.

⁷⁶² Vgl. 3282.

⁷⁶³ Vgl. 3052.

⁷⁶⁴ Vgl. 3268; 3476.

8.5 Wissenschaft

3 Stellungnahmen in der Gruppe Wissenschaft gehen auf die zusätzlichen Leitlinien zur wirtschaftlichen Ressource ein. Der Ansicht einer Stellungnahme zufolge ist die Aussage, dass wirtschaftliche Ressourcen die Form von sofort konsumierten Dienstleistungen annehmen können, nicht sinnvoll. Dieser Aussage zufolge wären alle Aufwendungen zuerst ein Vermögenswert und würden dann sofort zum Aufwand. Die Stellungnahme wirft die Frage auf, wie viele von den Milliarden Transaktionen, die jeden Tag durchgeführt werden auf diese Art behandelt werden.⁷⁶⁵ U.a. die Erwähnung, dass wirtschaftlicher Nutzen die Form von potentiellen Geldflüssen annehmen kann zeigt, dass das DP die Anwendung in kapitalmarktorientierten Unternehmen fokussiert. Dies könnte im öffentlichen und nicht gewinnorientierten Sektor sowie in Unternehmen außerhalb des Kapitalmarkts, dazu führen, dass bisher erfasste Vermögenswerte nicht mehr von der Definition umfasst sind.⁷⁶⁶

Auf die vorgeschlagenen Leitlinien zum Beherrschungsbegriff gehen in der Gruppe Wissenschaft 4 Stellungnahmen ein. Das Konzept der Dualität – existiert eine Schuld, existiert für eine andere Partei ein Vermögenswert – bedeutet einer Stellungnahme zufolge, dass latente Steuern, nach Fertigstellung des überarbeiteten RK, nicht mehr existieren. Es wird infrage gestellt, ob dies beabsichtigt ist.⁷⁶⁷ Anhand der vorgeschlagenen Definitionen ist es, einer anderen Stellungnahme zufolge, schwierig abzuschätzen, wie selbst erstellte immaterielle Ressourcen, wie z.B. Firmenwert, keine Vermögenswerte darstellen sollen. Hinsichtlich der meisten immateriellen Ressourcen ist die vorgeschlagene Definition von Beherrschung erfüllt. Zusammen mit den vorgeschlagenen Ansatzkriterien würde dies bedeuten, dass selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte in Abschlüssen inkludiert werden.⁷⁶⁸ Eine Stellungnahme bevorzugt die Wörterbuchdefinition von Beherrschung, die zwar das Konzept zu lenken beinhaltet, allerdings nicht das Konzept Nutzen zu ziehen. Diese Stellungnahme äußert sich, als einzige in dieser Gruppe, auch zur Darstellung der Substanz von Rechten und Verpflichtungen. Die vorgeschlagenen Leitlinien zur Identifizierung vertraglicher Rechte und Verpflichtungen sind sinnvoll und auch die vorläufige Ansicht zu wirtschaftlichen Zwängen erscheint der Stellungnahme angemessen. Auch auf die Leitlinien zu noch zu erfüllenden Verträgen geht nur diese Stellungnahme ein.⁷⁶⁹

⁷⁶⁵ Vgl. 3081.

⁷⁶⁶ Vgl. 3078.

⁷⁶⁷ Vgl. 3081; DP 3.34.

⁷⁶⁸ Vgl. 3162.

⁷⁶⁹ Vgl. 3271; DP 3.110.

8.6 Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter

1 Stellungnahme in dieser Gruppe unterstützt die Inkludierung von zusätzlichen Leitlinien zur wirtschaftlichen Ressource und zu Beherrschung. Die vorgeschlagenen Leitlinien sind jedoch unklar.⁷⁷⁰

Auf die Darstellung der Substanz von Rechten und Verpflichtungen gehen 2 Stellungnahmen ein. Eine davon glaubt, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise wieder als qualitative Eigenschaft im RK verankert werden sollte, da es sich um eine essentielle qualitative Eigenschaft von Abschlüssen handelt.⁷⁷¹ Die zweite Stellungnahme ist der Meinung, dass die vorgeschlagenen Leitlinien zur Darstellung der wirtschaftlichen Substanz vertraglicher Vereinbarungen angemessen sind für eine Inkludierung im RK.⁷⁷²

1 Stellungnahme in dieser Gruppe äußert Bedenken hinsichtlich der Aussage im DP, dass „trade date accounting“ inkonsistent mit den Ansichten des DP ist.⁷⁷³

8.7 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

1 Stellungnahme unterstützt die Inkludierung aller vorgeschlagenen Leitlinien. Eine weitere enthält nur Kommentare zum Beherrschungskonzept. Diese Stellungnahme glaubt, dass zusätzliche Klarstellungen erforderlich sind, um konzeptionell zu beschreiben, welche wirtschaftlichen Ressourcen beherrscht werden.⁷⁷⁴

Auch die Leitlinien zur Substanz vertraglicher Rechte und Verpflichtungen werden von einer zweiten Stellungnahme unterstützt.⁷⁷⁵ 2 weitere Stellungnahmen äußern sich zu diesem Thema. Eine davon tendiert dazu, die vorgeschlagenen Leitlinien zu unterstützen. Es wird zugestimmt, dass der Begriff wirtschaftliche Zwänge ein Hauptproblem darstellt, das vom IASB weiter analysiert und adressiert werden sollte.⁷⁷⁶ Leitlinien zur Rolle von wirtschaftlichen Zwängen sollten jedoch im RK behandelt werden.⁷⁷⁷

Auch auf noch zu erfüllende Verträge geht eine zweite Stellungnahme ein. Im DP sind Beispiele über noch zu erfüllende Verträge, hinsichtlich bestellten aber nicht erhaltenen Waren, enthalten. Ein solches Problem sollte nicht als Beispiel inkludiert werden. Stattdessen sollte das RK die Grundlage für ein Konzept oder Prinzip zu noch zu erfüllenden Verträgen sein.⁷⁷⁸

⁷⁷⁰ Vgl. 3303.

⁷⁷¹ Vgl. 3338.

⁷⁷² Vgl. 3427.

⁷⁷³ Vgl. 3338.

⁷⁷⁴ Vgl. 3602.

⁷⁷⁵ Vgl. 3083.

⁷⁷⁶ Vgl. 3054.

⁷⁷⁷ Vgl. 3054; 3199.

⁷⁷⁸ Vgl. 3054.

8.8 Sonstige

1 Stellungnahme äußert sich zu den Leitlinien zur wirtschaftlichen Ressource, Beherrschung und Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource. Die Aufzählung, welche Formen eine wirtschaftliche Ressource annehmen kann, sollte auch übliche Beziehungen und Rechte auf vorrangigen Zugang zu wirtschaftlichen Ressourcen inkludieren. Dies könnte z.B. durch eine Diskussion von Kunden- und Lieferantenbeziehungen erfolgen. Die Anwendung des Beherrschungskonzepts ist nicht vollständig klar, daher sollten die zusätzlichen Leitlinien weiter verbessert werden. Die Formulierung der Erörterungen, was nicht zu einer gegenwärtigen Verpflichtung zur Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource führt, ist technisch nicht exakt. Der Erwartungsbegriff ist üblicherweise mit dem Wahrscheinlichkeitsbegriff verbunden. Anstelle der „Erwartung zu erhalten“ sollte nur der Begriff „erhalten“ genutzt werden.⁷⁷⁹

1 andere Stellungnahme geht auf noch zu erfüllende Verträge ein. Die Behandlung dieser Verträge sollte, dieser Stellungnahme zufolge, anhand von rechtlichen Aspekten bestimmt werden.⁷⁸⁰

8.9 Zusammenfassung der Stellungnahmen

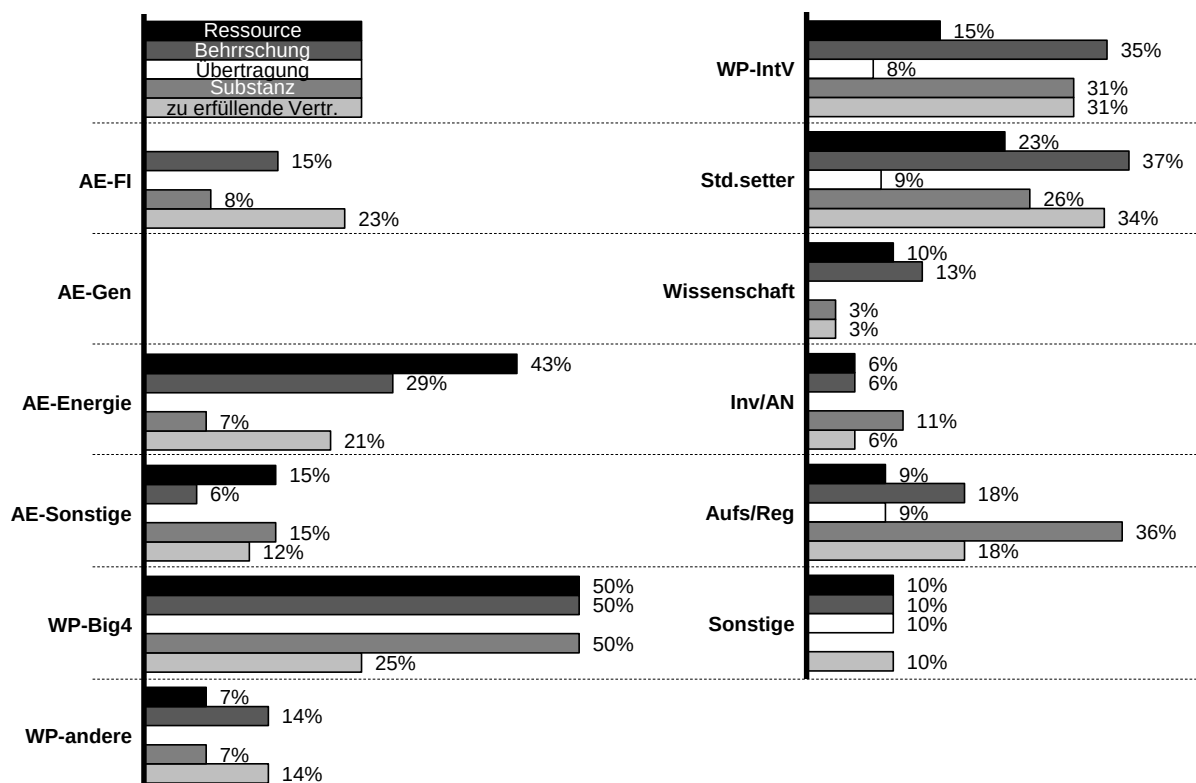


Abbildung 92: Anteil eingereichter Kommentare nach Themen und Interessengruppen – Frage 7

Frage 7 wurde sehr offen gestellt, indem nur nach Kommentaren zu den vorgeschlagenen zusätzlichen Leitlinien gefragt wurde. Abbildung 92 zeigt die Anteile der Stellungnahmen jeder Interessengruppe, die die zusätzlichen Leitlinien kommentiert haben. Am häufigsten

⁷⁷⁹ Vgl. 3348.

⁷⁸⁰ Vgl. 3163.

wurden die Leitlinien zur Definition von Beherrschung, gefolgt von den Leitlinien zu noch zu erfüllenden Verträgen, zur Darstellung der Substanz von Verträgen und zur wirtschaftlichen Ressource kommentiert. Auf die zusätzlichen Leitlinien zur Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource wird nur in 3 Interessengruppen eingegangen. Gesamt wurden dazu nur 7 Antworten (2,9%) eingereicht. Die Kommentare zu den zusätzlichen Leitlinien sind jedoch nicht immer eindeutig von Kommentaren zu den anderen Diskussionen – wie z.B. der Definition der wirtschaftlichen Ressource oder den Leitlinien zur Unterscheidung zwischen faktischen Verpflichtungen und wirtschaftlichen Zwängen – abgrenzbar. Die Antworten selbst sind vielfältig und reichen von der Zustimmung zu den zusätzlichen Leitlinien, über neutrale Kommentare, wie Bedenken, Unklarheiten und andere Anmerkungen, bis hin zu einzelner Ablehnung der Vorschläge. Es ist allerdings keine, über die unten dargestellten Anteile hinausgehende, Quantifizierung erfolgt. Wie auch bei einigen Fragen zuvor, enthält die Gruppe Genossenschaften erneut keinen einzigen Kommentar zu Frage 7.

9 Ansatz von Vermögenswerten und Schulden (Frage 8)

9.1 Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung

In den Erörterungen zu Frage 8 wird der Ansatz von Vermögenswerten und Schulden behandelt. Im bestehenden RK werden Ansatzkriterien definiert, nach denen ein Sachverhalt dann zu erfassen ist, wenn es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt und der Wert des Sachverhaltes verlässlich bewertet werden kann. Zusätzlich kommt das Wesentlichkeitskriterium in Form von Kosten/Nutzen-Überlegungen zur Anwendung.⁷⁸¹ Im DP wird diskutiert, ob Ansatzkriterien erforderlich sind und die Ansatzkriterien Wahrscheinlichkeit, Relevanz und Wesentlichkeit, glaubwürdige Darstellung und Verbesserung der qualitativen Eigenschaften Vergleichbarkeit, Verifizierbarkeit, Zeitnähe und Verständlichkeit erörtert.⁷⁸²

Die vorläufige Ansicht des IASB ist, dass ein Unternehmen alle seine Vermögenswerte und Schulden ansetzen sollte. Das RK sollte erklären, dass das IASB bei der Entwicklung und Überarbeitung von Standards entscheiden kann, dass ein Unternehmen einen Vermögenswert oder eine Schuld nicht ansetzen muss oder soll, wenn⁷⁸³

- der Ansatz des Vermögenswerts bzw. der Schuld zu Information führt, die für Abschlussnutzer nicht relevant ist oder nicht ausreichend relevant, um die Kosten zu rechtfertigen.
- keine Bewertung des Vermögenswerts bzw. der Schuld zu einer glaubwürdigen Darstellung des Vermögenswerts bzw. der Schuld führt.

Zusätzlich könnte das RK Leitlinien inkludieren, um das IASB bei der Beurteilung, wann ein Vermögenswert oder eine Schuld nicht zu relevanter Information führen könnte, zu unterstützen. Solche Leitlinien könnten u.a. die folgenden Indikatoren enthalten, wann ein Ansatz nicht zu relevanter Information führt:⁷⁸⁴

- Die Spannweite der möglichen Ergebnisse ist sehr weit und die Wahrscheinlichkeit der verschiedenen Ergebnisse ist schwierig zu schätzen.
- Ein Vermögenswert oder eine Schuld existiert, aber nur eine geringe Wahrscheinlichkeit besteht, dass Zu- bzw. Abflüsse von wirtschaftlichem Nutzen entstehen.
- Die Identifizierung der Ressource oder Verpflichtung ist untypisch schwierig. Dies ist z.B. bei einigen immateriellen Vermögenswerten gegeben.

Die konkrete Fragestellung der Frage 8 bezieht sich auf die oben beschriebene vorläufige Ansicht des IASB. Es wurde gefragt, ob die Stellungnehmenden dieser Ansicht zustimmen und gebeten die Antwort zu begründen.

⁷⁸¹ Vgl. DP 4.2-4.4, RK 83-84.

⁷⁸² Vgl. DP 4.7-4.8. Hinsichtlich des Wahrscheinlichkeitskriteriums wurde bereits unter Frage 3 erörtert, dass es aus den Ansatzkriterien entfernt werden soll.

⁷⁸³ Vgl. DP 4.24-4.25.

⁷⁸⁴ Vgl. DP 4.26.

9.2 Abschlussersteller

9.2.1 Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter

8 Stellungnahmen in dieser Gruppe stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Ohne die vorgeschlagenen Ausnahmen vom Ansatz – der Ansatz führt nicht zu relevanter Information oder keine Bewertung führt zu einer glaubwürdigen Darstellung – könnte es unbeabsichtigte Auswirkungen geben, wenn ein Unternehmen z.B. einen Vermögenswert identifiziert, der nicht verlässlich bewertet werden kann und für den es keine Leitlinien auf Standardebene gibt.⁷⁸⁵ Eine andere Stellungnahme merkt an, dass der Begriff glaubwürdige Darstellung durch Verlässlichkeit ersetzt werden sollte. Zusätzlich sollten Leitlinien, ähnlich wie im DP, entwickelt werden, um Indikatoren zu Verfügung zu stellen, wann ein Ansatz nicht zu

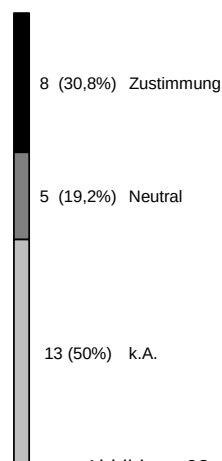


Abbildung 93

relevanter und verlässlicher Information führen könnte. Dazu gehören auch die Themen Bewertungsunsicherheit und geringe Wahrscheinlichkeit von Zu- bzw. Abflüssen von wirtschaftlichem Nutzen, die im bestehenden RK enthalten sind.⁷⁸⁶

5 Stellungnahmen wurden der Kategorie „neutral“ zugeordnet“. Eine Stellungnahme äußert z.B. Besorgnis, da der Ansatz nur auf dem Beherrschungsbegriff basiert.⁷⁸⁷ Drei Stellungnahmen sehen in dem Vorschlag, das Wahrscheinlichkeitskriterium aus den Ansatzkriterien zu entfernen und der gleichzeitigen Inkludierung von Wahrscheinlichkeit als Indikator für Information, die nicht relevant ist, einen Widerspruch, der Fehlinterpretationen nicht entgegen wirkt.⁷⁸⁸ Eine der Stellungnahmen schlägt vor zusätzliche Leitlinien zu Unsicherheiten zu ergänzen, um zu definieren, wann Vermögenswerte und Schulden angesetzt werden sollen. Ansonsten könnte es zum Ansatz von Vermögenswerten und Schulden kommen, die keine realistische Eintrittswahrscheinlichkeit haben.⁷⁸⁹

9.2.2 Genossenschaften – Interessenvertreter

Keine der Stellungnahmen in der Gruppe der Interessenvertreter der Genossenschaften enthält Angaben zu Frage 8.

9.2.3 Energiesektor inkl. Interessenvertreter

5 Stellungnahmen in der Gruppe Energiesektor stimmen den Vorschlägen des IASB zu. Drei davon befürworten die zwei vorgeschlagenen Ausnahmen, da sie weitgehend mit den Kriterien der US-GAAP übereinstim-

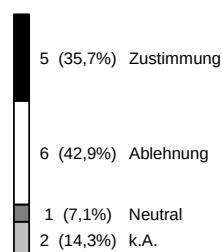


Abbildung 94

⁷⁸⁵ Vgl. 3190.

⁷⁸⁶ Vgl. 3235.

⁷⁸⁷ Vgl. 3149.

⁷⁸⁸ Vgl. 3099; 3140; 3169.

⁷⁸⁹ Vgl. 3169.

men.⁷⁹⁰ Eine Stellungnahme stimmt dem DP zu, bei der Entscheidung ob Vermögenswerte oder Schulden angesetzt werden sollen, Relevanz und glaubwürdige Darstellung zu berücksichtigen. Ein Sachverhalt, der die Definition von Vermögenswerten oder Schulden erfüllt, sollte nicht automatisch angesetzt werden.⁷⁹¹ Eine andere Stellungnahme stimmt im Allgemeinen zu, dass das IASB den Ansatz von Vermögenswerten erfordern sollte, solange keine guten Gründe dagegen sprechen. Im Exposure Draft sollte jedoch deutlich zum Ausdruck gebracht werden, dass sich diese Ausführungen auf den Standardsetzungsprozess beziehen und nicht auf Abschlussersteller. Die Formulierung des DP – ein Unternehmen sollte alle seine Vermögenswerte ansetzen, solange das IASB keine entsprechende Ausnahme definiert – könnte ansonsten den Eindruck erwecken, dass Unternehmen eine erschöpfende weltweite Suche nach möglichen Rechten, die von den Definitionen im RK umfasst sind, durchführen müssen.⁷⁹²

6 Stellungnahmen lehnen die Vorschläge zumindest teilweise ab. 4 davon lehnen den Vorschlag, dass alle Vermögenswerte und Schulden angesetzt werden sollen, ab. Es wird ein zweistufiger Ansatz bevorzugt, in dem zuerst ein Vermögenswert oder eine Schuld definiert wird und dann Ansatzkriterien zur Anwendung kommen.⁷⁹³ Eine Stellungnahme lehnt die vorgeschlagene Möglichkeit des IASB Ausnahmen zu definieren ab. Der Ansatz aller Vermögenswerte und Schulden fördert die Konsistenz und die konzeptionelle Integrität der Rechnungslegung. Ein Vermögenswert oder eine Schuld sollten angesetzt werden, wenn die Information ausreichend relevant ist, um die Kosten auf Unternehmensebene zu rechtfertigen.⁷⁹⁴ Eine andere Stellungnahme gibt an, dass im Rahmen der Ansatzvorschriften ein klarer Schwellenwert für die Bestimmung, ob ein Vermögenswert oder eine Schuld im Abschluss erfasst werden sollte, definiert werden sollte.⁷⁹⁵

1 Stellungnahme wurde als „Neutral“ eingestuft. Der Vorschlag, von Fall zu Fall auf Standardschwellenwert zu entscheiden, ob eines der zwei Kriterien für eine Ausnahme vom Ansatz erfüllt ist, wird kritisch betrachtet. Dies könnte zu einem der Hauptpunkte in den Diskussionen im Standardsetzungsprozess werden, insbesondere da eines der Kriterien Kosten/Nutzen-Überlegungen beinhaltet, die oft umstritten sind.⁷⁹⁶

9.2.4 Sonstige inkl. Interessenvertreter

6 Stellungnahmen in der Gruppe der sonstigen Abschlussersteller stimmen den Vorschlägen zum Ansatz von Vermögenswerten und Schulden zu. Die Kriterien für Ausnahmen vom Ansatz, wenn die Information nicht relevant ist oder die Bewertung nicht zu einer glaubwürdigen

⁷⁹⁰ Vgl. 3321; 3322; 3323.

⁷⁹¹ Vgl. 3200.

⁷⁹² Vgl. 3418.

⁷⁹³ Vgl. 3262; 3263; 3264; 3265.

⁷⁹⁴ Vgl. 3085.

⁷⁹⁵ Vgl. 3247.

⁷⁹⁶ Vgl. 3218.

Darstellung führt, sind ein wichtiges Konzept.⁷⁹⁷ Der Indikator, nach dem Information nicht relevant ist, wenn das Ausmaß von Unsicherheiten in einer Schätzung zu groß ist, scheint sich jedoch mit dem Kriterium zur glaubwürdigen Darstellung zu überschneiden. Die glaubwürdige Darstellung von Information hängt davon ab, dass eine angemessene Bewertung möglich ist. Ein Sachverhalt, in dem die Unsicherheiten bei der Schätzung zu hoch sind, könnte auch als Ausnahme hinsichtlich des Kriteriums der glaubwürdigen Darstellung gelten. Das IASB sollte die Interaktionen zwischen den Konzepten Relevanz und Glaubwürdigkeit untersuchen und erklären, in welchem Ausmaß sie sich überschneiden sollen.⁷⁹⁸

14 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Ablehnung“ zugeordnet. Eine davon lehnt die vorläufige Ansicht ab, da die Entfernung der Ansatzkriterien zu mehr Beurteilungen und willkürlicher Behandlung von Vermögenswerten und Schulden führt. Es wird der bestehende, zweistufige Ansatz bevorzugt, bei dem zuerst die Kriterien der Definitionen für Vermögenswerte und Schulden überprüft werden und – sofern diese erfüllt sind – anschließend Ansatzkriterien zur Anwendung kommen, die anhand der möglichen Ergebnisse aus dem Vermögenswert bzw. der Schuld bestimmt werden. Dadurch werden verlässliche und entscheidungsrelevante Informationen in Abschlüssen dargestellt.⁷⁹⁹ Zwei weitere Stellungnahmen stimmen nicht zu, dass alle Vermögenswerte und Schulden in der Bilanz angesetzt werden sollten. Einer Stellungnahme zufolge ist dies weder relevant noch realisierbar. Risiko und Belohnung sowie Wahrscheinlichkeiten sollten eine Rolle spielen.⁸⁰⁰ Auch die restlichen ablehnenden Stellungnahmen lehnen die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsschwellenwerts aus den Ansatzkriterien ab.

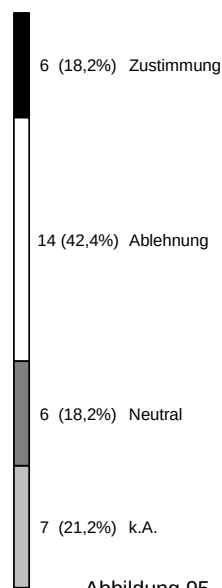


Abbildung 95

6 Stellungnahmen wurden als „Neutral“ eingestuft. Drei identische Stellungnahmen führen z.B. aus, dass der Vorschlag, dass alle Vermögenswerte und Schulden angesetzt werden sollen, solange das IASB nichts Gegenteiliges entscheidet, das Risiko eines vermehrten Ansatzes von Vermögenswerten und Schulden beinhaltet.⁸⁰¹ Dieser Vorschlag setzt voraus, dass das IASB alle möglichen Vermögenswerte und Schulden, in allen möglichen Situationen untersucht und jene identifiziert hat, die nicht angesetzt werden sollen. Hinsichtlich der konstanten Entwicklung von Transaktionen wird dies nie gegeben sein.⁸⁰² Eine weitere Stellungnahme begrüßt die Berücksichtigung von Kosten/Nutzen-Überlegungen im RK, da dies hilfreich ist, um bei neuen Vorschlägen zu verstehen, was der Nutzen für Abschlussnutzer

⁷⁹⁷ Vgl. 3275.

⁷⁹⁸ Vgl. 3342.

⁷⁹⁹ Vgl. 3045.

⁸⁰⁰ Vgl. 3242.

⁸⁰¹ Vgl. 3353; 3354; 3355.

⁸⁰² Vgl. 3361.

ist.⁸⁰³ Das RK ist ein angemessener Ort um einen transparenten Prozess zu entwickeln, der Abschlussnutzer unterstützt, Kosten und Nutzen von Vorschlägen zu verstehen.⁸⁰⁴

9.3 Wirtschaftsprüfer

9.3.1 Big Four

Deloitte und PwC stimmen zu, dass alle Vermögenswerte, die vom Unternehmen beherrscht werden und alle Schulden, wenn Verpflichtungen wirtschaftlichen Nutzen zu übertragen bestehen, angesetzt werden sollten, außer sie führen nicht zu relevanter Information oder die Bewertung führt nicht zu einer glaubwürdigen Darstellung.⁸⁰⁵ PwC merkt an, dass Kosten/Nutzen-Überlegungen zwar berücksichtigt werden sollten, es sich dabei jedoch nicht um ein Ansatzkriterium, sondern um ein übergeordnetes Konzept handelt, das bereits im RK enthalten ist. In Bezug auf die Indikatoren im DP, wann es nicht relevant sein könnte, einen Vermögenswert oder eine Schuld anzusetzen, wird erwähnt, dass Relevanz für unterschiedliche Elemente unterschiedliche Bedeutungen hat. Z.B. führt der Ansatz von finanziellen Vermögenswerten und Schulden zu nützlicher Information für die Prognose von Geldflüssen, während nicht-finanzielle Vermögenswerte von Abschlussnutzern berücksichtigt werden, um Informationen darüber zu erhalten, wie das Unternehmen seine Ressourcen genutzt hat. Diese verschiedenen Ziele sollten im Rahmen des Ansatzes berücksichtigt werden.⁸⁰⁶

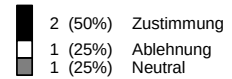


Abbildung 96

Ernst & Young wurde der Kategorie „Ablehnung“ zugeordnet. Den Erörterungen im DP zufolge soll die Basis für Ausnahmen die Relevanz der Informationen bilden. Allerdings ist die konzeptionelle Basis der Definitionen von Vermögenswerten und Schulden, dass Informationen zur Verfügung gestellt werden, die relevant sind. Daher wäre es inkonsistent wenn Vermögenswerte und Schulden die Definitionen erfüllen, sie aber nicht angesetzt werden, weil sie nicht zu relevanter Information führen. Zusätzlich hält Ernst & Young, wie bereits in Abschnitt 4.3.1 erwähnt, einen Wahrscheinlichkeitsschwellenwert in den Ansatzkriterien für Vermögenswerte und Schulden für erforderlich, insbesondere für Existenzunsicherheiten.⁸⁰⁷

KPMG begrüßt, dass die Entfernung der bestehenden Ansatzschwellenwerte aus dem RK auf Konsistenz zwischen der Behandlung von finanziellen und nicht finanziellen Sachverhalten ausgerichtet ist und lehnt diesen Vorschlag auf konzeptioneller Basis nicht ab. Das RK sollte jedoch robuste Kriterien beinhalten um das IASB bei der Definition von Ausnahmen zu unterstützen.⁸⁰⁸

⁸⁰³ Vgl. 3108.

⁸⁰⁴ Vgl. 3108.

⁸⁰⁵ Vgl. 3221.

⁸⁰⁶ Vgl. 3331.

⁸⁰⁷ Vgl. 3362.

⁸⁰⁸ Vgl. 3308.

9.3.2 Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften

5 Stellungnahmen stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Es sind zwar Beurteilungen erforderlich, ob Informationen ausreichend relevant sind, um die Kosten zu rechtfertigen. Da diese Beurteilungen auf Standardschene erfolgen sollen, ist dies jedoch vernünftig.⁸⁰⁹ Eine Stellungnahme merkt an, dass Relevanz aus Sicht der Abschlussnutzer beurteilt werden muss.⁸¹⁰

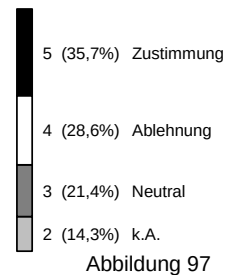


Abbildung 97

4 Stellungnahmen wurden als „Ablehnung“ eingestuft. Einer Stellungnahme zufolge sollen die Ansatzkriterien des bestehenden RK beibehalten werden. Ein Ansatz aller Vermögenswerte und Schulden, ohne Ansatzkriterien, führt zu Verwirrungen und Fehlinterpretationen durch Abschlussnutzer.⁸¹¹ Die restlichen Stellungnahmen lehnen u.a. die Entfernung des Wahrscheinlichkeitskriteriums aus den Ansatzkriterien ab.⁸¹² Eine der Stellungnahmen lehnt auch die Entfernung der „verlässlichen Bewertung“ ab. Im DP wird ausgeführt, dass – obwohl der Begriff Verlässlichkeit im RK nicht mehr benutzt wird – ein großer Teil dieses Konzepts durch die glaubwürdige Darstellung abgedeckt ist. Dies deutet an, dass Verlässlichkeit ein Schlüsselement der glaubwürdigen Darstellung ist, was im RK explizit festgehalten werden sollte.⁸¹³

3 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine Stellungnahme stimmt zwar weitgehend zu, denkt jedoch, dass unklar ist, ob die Vorschläge des IASB z.B. zum Ansatz von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten führen. Es wird empfohlen, die Auswirkungen der Vorschläge auf die bestehenden Standards und bestehende Praktiken zu untersuchen.⁸¹⁴ Eine andere Stellungnahme ist z.B. nicht überzeugt, dass die vorgeschlagenen Kriterien ausreichend objektiv sind, um ein nützliches Werkzeug für das IASB darzustellen. Zusätzlich sollte u.a. die Rolle des Vorsichtsprinzips beim Ansatz von Vermögenswerten und Schulden überdacht werden.⁸¹⁵

9.3.3 Interessenvertreter, Organisationen und Verbände

14 Stellungnahmen stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zum Ansatz von Vermögenswerten und Schulden zu. Eine Stellungnahme begründet die Zustimmung damit, dass es hilfreich wäre, wenn das IASB, in neuen oder überarbeiteten Standards, detailliertere Leitlinien – zur Berücksichtigung von Relevanz und glaubwürdiger Darstellung, bei der Bestimmung des Ansatzes von Vermögenswerten und Schulden – zur Verfügung stellt.⁸¹⁶ Der An-

⁸⁰⁹ Vgl. 3299.

⁸¹⁰ Vgl. 3177.

⁸¹¹ Vgl. 3069.

⁸¹² Vgl. 3061; 3270; 3291.

⁸¹³ Vgl. 3061; DP 4.16.

⁸¹⁴ Vgl. 3274.

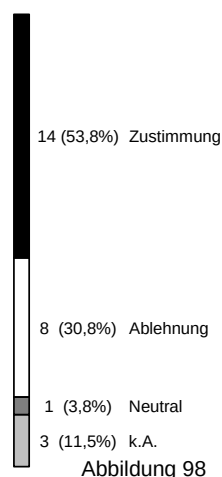
⁸¹⁵ Vgl. 3306.

⁸¹⁶ Vgl. 3326.

satz aller Vermögenswerte und Schulden, außer das IASB entscheidet gegenteiliges, verbessert die Konsistenz und die konzeptionelle Integrität der Rechnungslegung. Im RK sollten auch Indikatoren enthalten sein, um das IASB bei der Beurteilung, wann der Ansatz eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld nicht zu relevanter Information führt, zu unterstützen.⁸¹⁷ Neben den Kriterien Relevanz und glaubwürdige Darstellung sind auch die Kosten der Bereitstellung der Information ein relevanter Faktor bei der Entscheidung, ob Vermögenswerte oder Schulden angesetzt werden sollen.⁸¹⁸ Einige Stellungnahmen führen Verbesserungsvorschläge an. Die Ausführungen zu den Indikatoren, wann ein Ansatz nicht zu relevanter Information führt, sollten auch auf Erlöse und Aufwendungen aus Bewegungen in Vermögenswerten und Schulden eingehen. Zusätzlich sollte das Vorsichtsprinzip in den Ansatzkriterien enthalten sein.⁸¹⁹ Die vorgeschlagenen Kriterien Relevanz, glaubwürdige Darstellung und Kostenbeschränkungen führen in der Praxis zu einem hohen Ausmaß an Subjektivität. Daher sollten zusätzliche Leitlinien, zur Unterstützung des neuen Zugangs zum Ansatz von Vermögenswerten und Schulden, zur Verfügung gestellt werden.⁸²⁰

8 Stellungnahmen lehnen die Vorschläge zumindest teilweise ab. Zwei Stellungnahmen lehnen den Vorschlag, nach dem alle Vermögenswerte und Schulden angesetzt werden sollen, außer das IASB entscheidet Gegenteiliges, ab. Der Fokus auf der Rolle des IASB erzeugt keine ausreichend robusten Kriterien, um Leitlinien für Abschlussnutzer und -ersteller, bei der Behandlung neuer Situationen und Transaktionen, darzustellen.⁸²¹

Eine Stellungnahme glaubt, dass das zweite Kriterium, neben Relevanz, die Verlässlichkeit der Bewertung sein sollte, anstelle der glaubwürdigen Darstellung. Zusätzlich wird abgelehnt, dass nur das IASB bestimmen



kann, dass bestimmte Vermögenswerte und Schulden nicht angesetzt werden sollen. Es ist wichtig Abschlusserstellern Entscheidungen bei der Bestimmung, ob Vermögenswerten und Schulden angesetzt werden sollen, zu ermöglichen, wenn ein Sachverhalt nicht auf Standardebene behandelt wird.⁸²² Eine andere Stellungnahme ist u.a. nicht überzeugt, ob die Kriterien Relevanz und glaubwürdige Darstellung ausreichende Leitlinien zur Gewährleistung konsistenter Lösungen auf Standardebene darstellen. Für die Anwendung sind Lösungen von Fall zu Fall erforderlich. Es ist jedoch wichtig Ansatzfilter im RK zu definieren, um das Risiko von Inkonsistenzen zwischen Standards zu reduzieren.⁸²³ Einige Stellungnahmen lehnen die Entfernung des Wahrscheinlichkeitskriteriums ab.⁸²⁴

⁸¹⁷ Vgl. 2949.

⁸¹⁸ Vgl. 3056.

⁸¹⁹ Vgl. 3171.

⁸²⁰ Vgl. 3266.

⁸²¹ Vgl. 3067; 3068.

⁸²² Vgl. 3103.

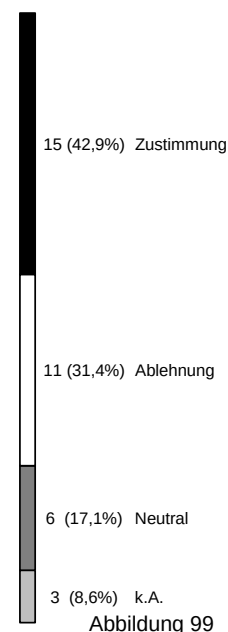
⁸²³ Vgl. 3473.

⁸²⁴ Vgl. 3067; 3068; 3202; 3302.

1 Stellungnahme wurde der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Es wird ausgeführt, dass es sich bei den Vorschlägen nicht um Konzepte handelt, die Entwicklung von klaren Konzepten im RK jedoch erforderlich ist.⁸²⁵

9.4 Standardsetter

15 Standardsetter stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB, zumindest weitgehend, zu. Die vorgeschlagenen Kriterien sind klar und angemessen⁸²⁶ und eine Verbesserung im Vergleich zu den Kriterien des bestehenden RK.⁸²⁷ Eine andere Begründung für die Zustimmung ist, dass ein angemessenes Gleichgewicht zwischen dem Ansatz aller Vermögenswerte und Schulden und dem Ermessen des IASB, auf Standardebene zu beurteilen, wann ein Ansatz nicht zu relevanter Information zu vertretbaren Kosten führt, gegeben ist.⁸²⁸ Die Inkludierung von Leitlinien im RK, die Indikatoren darstellen, wann ein Ansatz nicht zu relevanter Information führt, ist essentiell. Es wird angemerkt, dass dieser Zugang die Beurteilung einer Vielzahl von Faktoren erfordert. Dies ist jedoch angemessen, da eine Vielfalt an unterschiedlichen Umständen im Standardsetzungsprozess behandelt werden müssen und strikte Regeln dabei nicht zur besten Lösung in jedem Fall führen.⁸²⁹ Auch in dieser Gruppe werden Verbesserungsvorschläge gemacht und Schwächen aufgezeigt. Eine Stellungnahme merkt z.B. an, dass Ausnahmen nicht nur vom IASB auf Standardebene definiert werden sollten, da es sonst erforderlich sein könnte, dass Unternehmen nach potentiellen Rechten und Verpflichtungen suchen müssen, auch wenn diese letztlich die Bedingungen für eine Ausnahme vom Ansatz erfüllen.⁸³⁰ Eine weitere Stellungnahme merkt an, dass die Ansatzkriterien nicht nur dem IASB vorbehalten sein sollten, da auch Unternehmen über den Ansatz von Vermögenswerten und Schulden entscheiden müssen, wenn eine Transaktion oder ein Ereignis in keinem Standard geregelt ist.⁸³¹ Die vorgeschlagenen Indikatoren sind, einer Stellungnahme zufolge, nicht von ausreichender Qualität, um im RK inkludiert zu werden.⁸³² Eines der Kriterien – keine Bewertung führt zu einer glaubwürdigen Darstellung – ist ein Bewertungsthema, weshalb eine Stellungnahme besorgt ist, dass es zu Verwirrungen mit dem fundamentalen Konzept der glaubwürdigen Darstellung kommen könnte.⁸³³ Zwei Stellungnahmen finden es schwierig, Beispiele für Vermögenswerte und Schulden zu finden, deren Ansatz nicht zu relevanter Information



⁸²⁵ Vgl. 3603.

⁸²⁶ Vgl. 3211; 3672 (4 Länder).

⁸²⁷ Vgl. 3282.

⁸²⁸ Vgl. 3350.

⁸²⁹ Vgl. 3268.

⁸³⁰ Vgl. 3282.

⁸³¹ Vgl. 3268.

⁸³² Vgl. 3350.

⁸³³ Vgl. 3225.

führt, da Informationen über jede Transaktion und jedes Ereignis in der Lage sind relevant zu sein. Daher sollte dieser Teil des Kriteriums entfernt und stattdessen nur darauf eingegangen werden, ob die Information ausreichend relevant ist, um die Kosten zu rechtfertigen.⁸³⁴

11 Standardsetter lehnen die Vorschläge ab. Ein Sachverhalt, der die Definition von Vermögenswerten oder Schulden erfüllt, sollte nicht automatisch angesetzt werden.⁸³⁵ Es scheint als würde vorgeschlagen, dass ein Ansatz – ohne Beweis des Gegenteils – zu relevanter und verlässlicher Information führt. Dieses Prinzip sollte anders formuliert werden, um die Ansatzkriterien effektiver zu gestalten und es sollte eine Beurteilung von Relevanz und Verlässlichkeit erforderlich sein, ohne die vorgefasste Idee, dass ein Ansatz zu relevanter und verlässlicher Information führt.⁸³⁶ Das RK sollte deutlich aussagen, dass ein Unternehmen Vermögenswerte oder Schulden nicht ansetzen sollte, wenn die Kriterien Relevanz und glaubwürdige Darstellung nicht erfüllt sind, auch wenn sie die Definitionen erfüllen. Einige könnten die Vorschläge so interpretieren, dass der Ansatz von Vermögenswerten oder Schulden gerechtfertigt ist, wenn kein Standard die Anforderung sie nicht anzusetzen beinhaltet, auch wenn einige Sachverhalte die Kriterien Relevanz und glaubwürdige Darstellung nicht erfüllen.⁸³⁷ Eine andere Stellungnahme hält die vorgeschlagenen Prinzipien für zu technisch. Sie würden in der Anwendung in einigen Fällen zu Information führen, die zu komplex oder zu dünn ist. Das IASB sollte einen substantiellen Zugang entwickeln, der Abschlussnutzern beim Verständnis der Information in Abschlüssen hilft.⁸³⁸ Zusätzlich sollte das IASB u.a. berücksichtigen, dass die Möglichkeit der glaubwürdigen Darstellung auf unternehmensspezifischer Ebene beurteilt werden sollte, im Gegensatz zu Relevanz und Kostenbeschränkungen.⁸³⁹ Einige der ablehnenden Stellungnahmen lehnen die Entfernung des Wahrscheinlichkeitskonzepts aus den Ansatzkriterien ab.⁸⁴⁰

6 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Einer Stellungnahme ist z.B. nicht klar, ob ein Unternehmen alle Sachverhalte, die die Definitionen von Vermögenswerten und Schulden erfüllen, ansetzen sollte oder ob es alle Sachverhalte, die die Definitionen erfüllen, identifizieren sollte und jene Vermögenswerte und Schulden ansetzt, die relevant sind und zu einer glaubwürdigen Darstellung führen.⁸⁴¹ Eine andere Stellungnahme zeigt sich besorgt, dass die vorgeschlagenen Änderungen zum Ansatz von unangemessenen Vermögenswerten führen könnten und verweist auf die, im DP enthaltenen, Beispiele Lotterielos, Belegschaft eines Unternehmens und Fischbestände im offenen Meer.⁸⁴²

⁸³⁴ Vgl. 3111; 3187.

⁸³⁵ Vgl. 3382; 3328.

⁸³⁶ Vgl. 3382.

⁸³⁷ Vgl. 3136.

⁸³⁸ Vgl. 3320.

⁸³⁹ Vgl. 3811.

⁸⁴⁰ Vgl. 3146; 3311; 3357; 3430; 3476; 3811.

⁸⁴¹ Vgl. 3145.

⁸⁴² Vgl. 3359.

9.5 Wissenschaft

7 Stellungnahmen in der Gruppe Wissenschaft stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zum Ansatz von Vermögenswerten und Schulden zu. Das vorgeschlagene Prinzip – Unternehmen sollen alle ihre Vermögenswerte und Schulden ansetzen – ist eine Verbesserung im Vergleich zum bestehenden RK⁸⁴³ und verbessert die Relevanz sowie die glaubwürdige Darstellung, da einige Sachverhalte angesetzt werden müssen, die bisher nicht angesetzt wurden.⁸⁴⁴ Eine Stellungnahme hat Vorbehalte gegenüber den beschriebenen, potentiellen Gründen, den Ansatz eines Elements zu unterlassen. Unsicherheiten bei Schätzungen, unvollständige Information oder schwierig verständliche Information sollten einen Ansatz nicht verhindern. Unsicherheit von Schätzungen soll durch zusätzliche Angaben behandelt werden, unvollständige und schwierig verständliche Information durch Klarstellung und zusätzliche Angaben.⁸⁴⁵ Eine Stellungnahme geht auf einige akademische Arbeiten ein, die den Unterschied des Nutzens von angesetzter im Vergleich zu angegebener Information untersuchen und stellt fest, dass ein Unterschied besteht.⁸⁴⁶

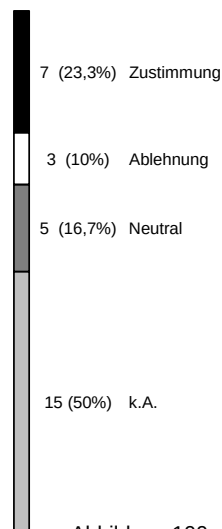


Abbildung 100

3 Stellungnahmen lehnen die vorläufige Ansicht des IASB ab. Es ist nicht zulässig, alle betrieblichen Vermögenswerte in der Bilanz anzusetzen, da z.B. Humanressourcen nicht zum Ansatz gelangen sollten. Deshalb sollte das IASB klarstellen, welche Vermögenswerte angesetzt werden sollen und welche nicht.⁸⁴⁷ Die Behandlung von Relevanz und glaubwürdiger Darstellung ist nicht hilfreich und könnte zum Ausschluss von Sachverhalten führen, die angesetzt und bewertet werden sollten.⁸⁴⁸

5 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Für die Anwendung der Ausdrücke „ist nicht relevant“ oder „nicht wichtig genug“, um die Kosten der Informationserstellung zu rechtfertigen, sind viele Beurteilungen erforderlich, weshalb der Vorschlag Leitlinien – in Form von Indikatoren zur Unterstützung des IASB – zu definieren, einer Stellungnahme zufolge, ein interessanter Weg ist.⁸⁴⁹ Eine andere Stellungnahme lehnt die Interpretation von „ausreichend relevant“ ab. Wenn eine Informationsmenge A relevanter ist für eine bestimmte Entscheidung, als eine andere Informationsmenge B, eine Kosten/Nutzen-Rechnung jedoch ergibt, dass Informationsmenge B die bessere Alternative ist, bleibt Informationsmenge A dennoch die relevantere. Die Relevanz der Information rechtfertigt die Kosten der Bereitstellung jedoch nicht. Das IASB sollte unterscheiden, was am relevantesten ist, und was das

⁸⁴³ Vgl. 3120.

⁸⁴⁴ Vgl. 3105.

⁸⁴⁵ Vgl. 3120.

⁸⁴⁶ Vgl. 3209.

⁸⁴⁷ Vgl. 3051.

⁸⁴⁸ Vgl. 3335.

⁸⁴⁹ Vgl. 3428.

Kosten/Nutzen-Kriterium erfüllt.⁸⁵⁰ Eine andere Stellungnahme denkt, dass die Problematik nicht korrekt erfasst wurde. Beispielsweise wurden Ansatzkriterien für Erlöse und Aufwendungen nicht diskutiert.⁸⁵¹

9.6 Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter

7 Stellungnahmen in dieser Gruppe stimmen der vorläufigen Ansicht zu. Die Kriterien Relevanz und glaubwürdige Darstellung sollten bei der Entscheidung über den Ansatz von Vermögenswerten und Schulden berücksichtigt werden. Wie vorgeschlagen, sollten zusätzliche Leitlinien definiert werden, die das IASB bei der Definition von Ausnahmen unterstützen.⁸⁵²

Eine Stellungnahme merkt an, dass die Erwähnung von Wahrscheinlichkeiten in den Indikatoren, wann ein Ansatz nicht zu relevanter Information führt, den vorherigen Ausführungen zur Entfernung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs zu widersprechen scheint.⁸⁵³

4 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine stellungnehmende Organisation gibt an, das Thema Ansatz nicht diskutiert zu haben. Es wird jedoch angemerkt, dass die Vorschläge des IASB vernünftig erscheinen und die Notwendigkeit reflektieren, bei der Entwicklung und Überarbeitung von Standards auf die Fakten zu achten.⁸⁵⁴ Eine weitere Stellungnahme führt aus, dass die Behandlung von Ansatz und Bewertungsfragen jenen Daten, die für Abschlussnutzer am wichtigsten sind, Priorität einräumen sollte. Es ist erforderlich, den Fokus stärker darauf zu setzen, was relevante Information über Erträge, Aufwendungen und Geldflüsse ausmacht und wie dies den Zeitpunkt des Ansatzes und die Bewertung von Vermögenswerten und Schulden beeinflusst.⁸⁵⁵ Zwei Stellungnahmen halten die Ausführungen – insbesondere die Terminologie hinsichtlich der Begriffe „Verlässlichkeit“ und „glaubwürdige Darstellung“ – für sehr verwirrend. In Abschlüssen sollte keine Information enthalten sein, bei der das Ausmaß an Unsicherheit bei der Schätzung zu groß ist, da sich Investoren auf solche Informationen nicht verlassen können. Nicht verlässliche Information stört den gesamten Kommunikationsprozess.⁸⁵⁶

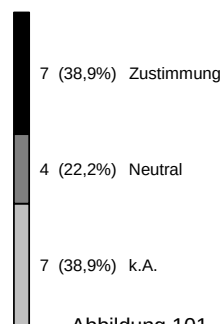


Abbildung 101

9.7 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

3 Stellungnahmen in der Gruppe Aufsichts- und Regulierungsbehörden stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Ein Unternehmen sollte alle

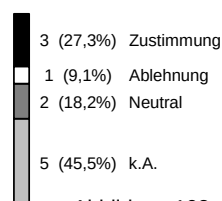


Abbildung 102

⁸⁵⁰ Vgl. 3081.

⁸⁵¹ Vgl. 3255.

⁸⁵² Vgl. 3249; 3250; 3251; 3252; 3338.

⁸⁵³ Vgl. 3366.

⁸⁵⁴ Vgl. 3443.

⁸⁵⁵ Vgl. 3119.

⁸⁵⁶ Vgl. 3303.

seine Vermögenswerte und Schulden ansetzen, außer das IASB entscheidet bei der Entwicklung oder Überarbeitung von Standards, dass ein Unternehmen einen Vermögenswert oder eine Schuld nicht ansetzen soll oder braucht.⁸⁵⁷ Relevanz und glaubwürdige Darstellung sollten, im Rahmen des Ansatzes von Vermögenswerten und Schulden, berücksichtigt werden.⁸⁵⁸

1 Stellungnahme lehnt die vorläufige Ansicht zum Ansatz von Vermögenswerten und Schulden ab. Die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsschwellenwertes aus den Ansatzkriterien führt wahrscheinlich zu einer erhöhten Anzahl an Sachverhalten, die in der Bilanz angesetzt werden. Die Stellungnahme unterstützt den Ansatz von IAS 37, nach dem Schulden angesetzt werden „wenn mehr dafür spricht als dagegen“.⁸⁵⁹

2 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine davon glaubt, dass das DP nicht ausreichend klar ist bei der Rechtfertigung der vorläufigen Ansichten. U.a. sieht sie Inkonsistenzen zwischen der Erwähnung der Wahrscheinlichkeit in den vorgeschlagenen Indikatoren und der Entfernung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs aus den Ansatzkriterien. Zusätzlich ist die Kostenbeschränkung bereits als qualitative Eigenschaft definiert, die auf alle Informationen anzuwenden ist, weshalb die Stellungnahme den Schluss des IASB, warum Kosten/Nutzen-Analysen in diesem Abschnitt inkludiert werden, nicht versteht.⁸⁶⁰ Da die vorgeschlagene Definition von Vermögenswerten sehr weit ist und Relevanz als Ansatzkriterium vorgeschlagen wird, hält es die andere Stellungnahme für wichtig, zusätzliche konzeptionelle Leitlinien bereitzustellen, wie Relevanz berücksichtigt werden soll.⁸⁶¹

9.8 Sonstige

3 Stellungnahmen in der Gruppe Sonstige stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Mit wenigen Ausnahmen sollten alle Vermögenswerte und Schulden angesetzt werden. Ausnahmen vom Ansatz mit Angaben im Abschluss sollten auf Sachverhalte beschränkt sein, in denen die Bewertung nicht praktikabel ist, wie bei einer wesentlichen, einmaligen Rechtsstreitigkeit. Ausnahmen ohne Angaben sollten nur möglich sein, wenn der Wesentlichkeitsgrundsatz nicht erfüllt ist. Ausnahmen sollten auf Standardebene definiert werden, wobei Diskussionen zu Gründen für Abweichungen von den Prinzipien des RK zur Verfügung gestellt werden sollten.⁸⁶² Die Kosten der Berichterstattung sind ein angemessenes Kriterium, der Begriff relevante Information ist jedoch offen für weite Interpretationen. Dadurch könnten auch Sachverhalte um-

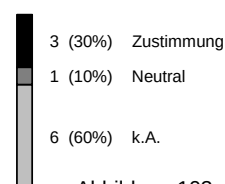


Abbildung 103

⁸⁵⁷ Vgl. 3260.

⁸⁵⁸ Vgl. 3083.

⁸⁵⁹ Vgl. 3199.

⁸⁶⁰ Vgl. 3054.

⁸⁶¹ Vgl. 3602.

⁸⁶² Vgl. 3348.

fasst sein, deren Behandlung in zusätzlichen Angaben angemessener wäre, wie z.B. bestimmte immaterielle Vermögenswerte und Firmenwert.⁸⁶³

1 Stellungnahme wurde als „Neutral“ eingestuft. Sie ist der Meinung, dass die Kosten und Dauer der Abschlusserstellung berücksichtigt werden sollten. Unternehmen sollten nicht gezwungen werden, Werte zu ermitteln, wenn keine verlässliche Bewertung möglich ist oder keine tatsächliche Transaktion vorliegt, um die Werte zu unterstützen.⁸⁶⁴

9.9 Zusammenfassung der Stellungnahmen

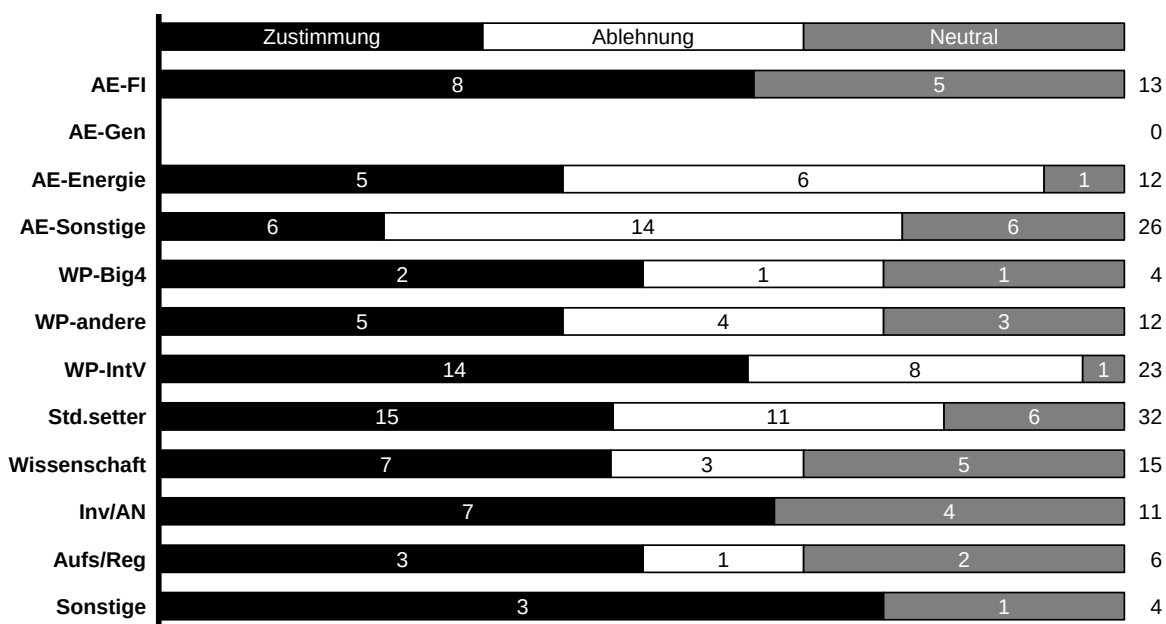


Abbildung 104: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 8

Der vorläufigen Ansicht zum Ansatz stimmt fast die Hälfte der Stellungnahmen zu (47,5%), während sie von mehr als 30% abgelehnt wird. Etwa 22% wurden als „Neutral“ eingestuft. Die Beteiligung ist mit fast 65% erneut hoch.

Die möglichen Ausnahmen vom Ansatz, die anhand der Kriterien Relevanz und glaubwürdiger Darstellung beurteilt werden, sind wichtig, da es ansonsten z.B. zu unbeabsichtigten Auswirkungen des Vorschlags, alle Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens anzusetzen, kommen könnte. Auch Leitlinien in Form von Indikatoren werden von den meisten zustimmenden Stellungnahmen befürwortet. Einige führen jedoch Verbesserungsvorschläge an oder halten zusätzlich Leitlinien für erforderlich, z.B. zur Interaktion von Relevanz und glaubwürdiger Darstellung. Unter den ablehnenden Stellungnahmen sind die meisten gegen den grundlegenden Vorschlag alle Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, solange das IASB keine gegenteilige Entscheidung trifft. Auch die Entfernung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs ist ein häufig genannter Grund für die Ablehnung. Die neutralen Stellungnahmen ä-

⁸⁶³ Vgl. 3373.

⁸⁶⁴ Vgl. 3175.

ßern z.B. Besorgnis u.a. hinsichtlich des Vorschlags alle Vermögenswerte und Schulden anzusetzen oder sehen die Prinzipien nicht als robust genug.

Zwischen den Interessengruppen sind qualitativ erneut keine wesentlichen Unterschiede feststellbar. In der Gruppe Genossenschaften ist auch zu dieser Frage keine einzige Antwort abgegeben worden. Der Zustimmungsgrad schwankt in den anderen Gruppen jedoch zwischen 23% und 75%. Jene Gruppen, die den Energiesektor und die sonstigen Abschlussersteller umfassen, enthalten mehr ablehnende als zustimmende Stellungnahmen. Unter den Finanzinstitutionen, den Abschlussnutzern und den sonstigen Stellungnahmen findet sich keine einzige ablehnende Stellungnahme.

10 Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden (Frage 9)

10.1 Erörterungen des Diskussionspapiers und Fragestellung

Der Vorgang der Ausbuchung wird im RK bisher nicht definiert und es wird nicht beschrieben, wann eine Ausbuchung erfolgen sollte.⁸⁶⁵ Das Ziel der Rechnungslegungsvorschriften für eine Transaktion, die zur Ausbuchung führen könnte, sollte die glaubwürdige Darstellung der Ressourcen und Verpflichtungen, die nach der Transaktion verbleiben und der, aus der Transaktion resultierenden, Änderungen von Ressourcen und Verpflichtungen sein. Die Erreichung dieser Ziele ist unkompliziert, wenn die Ausbuchung einen vollständigen Vermögenswert oder eine vollständige Schuld betrifft. Ebenso führt die anteilige Ausbuchung von z.B. 30% des Vermögenswerts, im Falle der Entledigung oder Veräußerung von 30% aller Eigenschaften des Vermögenswerts, zu einer glaubwürdigen Darstellung.⁸⁶⁶

Die Erreichung der oben angeführten Ziele ist jedoch schwieriger, wenn das Unternehmen eine Komponente behält, durch die dem Unternehmen Risiken und Belohnungen entstehen, die nicht proportional zum verbleibenden Anteil sind. Für solche Fälle gibt es zwei Zugänge für die Ausbuchung.⁸⁶⁷

- Der Beherrschungszugang: Die Ausbuchung spiegelt den Ansatz wieder. Ein Vermögenswert oder eine Schuld wird ausgebucht, wenn die Ansatzkriterien nicht mehr erfüllt sind, der Vermögenswert bzw. die Schuld nicht mehr existiert oder der Vermögenswert bzw. die Schuld nicht länger dem Unternehmen gehört. Dadurch würden die Ausbuchungskriterien für Vermögenswerte die Beherrschung des Vermögenswerts fokussieren und die Ausbuchungskriterien von Schulden würden fokussieren, ob das Unternehmen die Schuld weiterhin hat.
- Der Risiko und Belohnungszugang: Ein Unternehmen sollte den Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld fortführen, bis es nicht mehr den meisten Risiken und Belohnungen, die durch diesen Vermögenswert bzw. diese Schuld generiert werden, ausgesetzt ist, selbst wenn der verbleibende Vermögenswert oder die verbleibende Schuld nicht qualifiziert wäre, um angesetzt zu werden. Daher hängt der Ansatz von Vermögenswerten und Schulden davon ab, ob das Unternehmen den Vermögenswert bzw. die Schuld zuvor angesetzt hat.

Befürworter des Beherrschungszugangs argumentieren, dass dadurch identische Rechte und Verpflichtungen gleich behandelt werden, egal ob sie zuvor angesetzt wurden. Dies führt zu Abschlüssen, in denen die Ressourcen und Verpflichtungen eines Unternehmens neutraler und glaubwürdiger beschrieben werden. Zusätzlich wird die Bestimmung ob das Unternehmen ausreichend Risiko und Belohnung übertragen hat, um den Vermögenswert oder die

⁸⁶⁵ Vgl. DP 4.29.

⁸⁶⁶ Vgl. DP 4.34-4.35.

⁸⁶⁷ Vgl. DP 4.36.

Schuld auszubuchen, vermieden. Befürworter des Risiko und Belohnungszugangs fokussieren einige Fälle, in denen sie glauben, dass die Ausbuchung nicht zu einer glaubwürdigen Darstellung der geänderten Umstände führen würde.⁸⁶⁸

Ein weiteres Thema, das in diesem Abschnitt des DP behandelt wird, ist eine Diskussion der vollständigen Ausbuchung und des Ansatzes eines neuen Vermögenswerts bzw. einer neuen Schuld im Vergleich zur teilweisen Ausbuchung.⁸⁶⁹

Die vorläufige Ansicht des IASB ist, dass die Ausbuchungskriterien wiedergeben sollen, wie die Rechte und Verpflichtungen eines Unternehmens und die Änderungen in diesen Rechten und Verpflichtungen am besten dargestellt werden. In den meisten Fällen wird dies durch den Beherrschungszugang erreicht. Behält das Unternehmen jedoch eine Komponente des Vermögenswerts bzw. der Schuld, sollte das IASB bei der Entwicklung oder Überarbeitung von Standards festlegen, wie die Änderungen aus einer solchen Transaktion am besten dargestellt werden. Mögliche Ansätze dazu sind:⁸⁷⁰

- erweiterte Angaben.
- Darstellung der beibehaltenen Rechte und Verpflichtungen in einem anderen Posten.
- Fortführung des Ansatzes des ursprünglichen Vermögenswerts bzw. der Schuld und Behandlung der Einkünfte als Kredit.

Die konkrete Fragestellung der Frage 9 bezieht sich auf die vorläufige Ansicht des IASB und führt die drei möglichen Ansätze bei Beibehaltung einer Komponente an. Es wurde gefragt, ob die Stellungnehmenden dieser Ansicht zustimmen und um Begründungen gebeten.

10.2 Abschlussersteller

10.2.1 Finanzinstitutionen inkl. Interessenvertreter

5 Stellungnahmen stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zur Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden zu. Vermögenswerte und Schulden sollten ausgebucht werden, wenn die Ansatzkriterien nicht mehr erfüllt sind.⁸⁷¹ Das Beherrschungskonzept ist konzeptionell konsistenter mit den vorgeschlagenen Definitionen von Vermögenswerten und Schulden. Zusätzlich führt es zu einer neutraleren und glaubwürdigeren Darstellung der aktuellen Ressourcen und Verpflichtungen eines Unternehmens, als das Risiko und Belohnungsmodell.⁸⁷² Risiken und Belohnungen sollten jedoch, in einigen Fällen, als Indikator für Beherrschung berücksichtigt werden. Daher sollte im RK festgehalten werden, dass Risiko und Beloh-

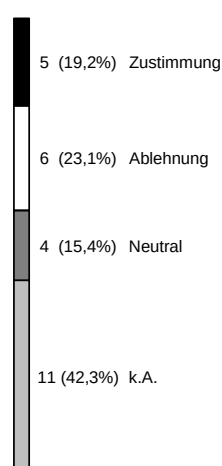


Abbildung 105

⁸⁶⁸ Vgl. 4.37-4.38.

⁸⁶⁹ Vgl. DP 4.45-4.46.

⁸⁷⁰ Vgl. DP 4.50-4.51.

⁸⁷¹ Vgl. 3071; 3212; 3284.

⁸⁷² Vgl. 3212.

nung als Indikator für die Beurteilung herangezogen werden kann, ob Beherrschung aus Sicht eines Unternehmens besteht. Beherrschung und Risiko und Belohnung sind nicht notwendigerweise zwei verschiedene Zugänge, sondern zwei Konzepte die miteinander verbunden sind.⁸⁷³

6 Stellungnahmen lehnen die vorläufige Ansicht ab. Vier davon lehnen einen rein beherrschungsbasierten Zugang ab. Dieser Zugang ist nicht angemessen für finanzielle Vermögenswerte.⁸⁷⁴ Als Beispiel werden Rückkaufvereinbarungen genannt, bei denen es sich – in ihrer Substanz – um besicherte Darlehen handelt, weshalb die Behandlung als Verkauf – wie unter dem Beherrschungsmodell – nicht die wirtschaftliche Substanz der Vereinbarung darstellen würde. Den Stellungnahmen zufolge würde dies nicht zu nützlicher bzw. zu weniger relevanter Information für Abschlussnutzer führen.⁸⁷⁵ Der Zugang zur Ausbuchung sollte sowohl Beherrschung als auch Risiko und Belohnung berücksichtigen.⁸⁷⁶ Ein flexibles Modell, in dem das Beherrschungskonzept mit Risiko und Belohnung kombiniert wird, wäre in der Lage auch neue Transaktionen zu adressieren.⁸⁷⁷ Eine Stellungnahme führt aus, dass es sich um ein wichtiges Thema für den Bankensektor handelt, da viele Transaktionen in diesem Sektor Verkäufe, Rückkäufe und die Beibehaltung bestimmter Teile des Risikos von zuvor angesetzten Vermögenswerten beinhalten. Solche Transaktionen sollten anhand ihrer Substanz, anstatt anhand ihrer rechtlichen Form betrachtet werden.⁸⁷⁸

4 Stellungnahmen in dieser Gruppe wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Drei davon äußern u.a. Bedenken hinsichtlich eines reinen Beherrschungszugangs und thematisieren die zusätzliche Berücksichtigung von Risiken und Belohnungen.⁸⁷⁹ Das Beherrschungsmodell führt, ohne Berücksichtigung von Risiken und Belohnungen, nicht immer zu einer glaubwürdigen Darstellung der Substanz bestimmter Transaktionen.⁸⁸⁰ Einer dieser Stellungnahmen zufolge ist die Branche insbesondere besorgt hinsichtlich der Ausbuchung bei Transaktionen, die Rückkaufvereinbarungen betreffen, da dies nicht konsistent mit der wirtschaftlichen Substanz ist, zu unangemessenen Gewinnen und Verlusten führt und den Sachverhalt nicht als abgesichert darstellt. Dies könnte für Abschlussnutzer schwierig zu verstehen sein und von Abschlusserstellern die vermehrte Anwendung von komplexen Rechnungslegungsvorschriften für Sicherungsgeschäfte erfordern.⁸⁸¹

⁸⁷³ Vgl. 3351.

⁸⁷⁴ Vgl. 3188; 3192; 3239; 3337.

⁸⁷⁵ Vgl. 3188; 3337.

⁸⁷⁶ Vgl. 3188; 3192; 3337.

⁸⁷⁷ Vgl. 3239.

⁸⁷⁸ Vgl. 3333.

⁸⁷⁹ Vgl. 3169; 3235.

⁸⁸⁰ Vgl. 3169.

⁸⁸¹ Vgl. 3372.

10.2.2 Genossenschaften – Interessenvertreter

Keine der Stellungnahmen in dieser Gruppe enthält einen Kommentar zur Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden.

10.2.3 Energiesektor inkl. Interessenvertreter

In dieser Gruppe befürworten 4 Stellungnahmen die vorläufige Ansicht des IASB zur Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden. Ein Unternehmen sollte einen Vermögenswert oder eine Schuld ausbuchen, wenn die Ansatzkriterien nicht mehr erfüllt sind. Behält das Unternehmen eine Komponente des Vermögenswerts oder der Schuld, sollte die Behandlung dieser Transaktion auf Standardebene adressiert werden.⁸⁸²

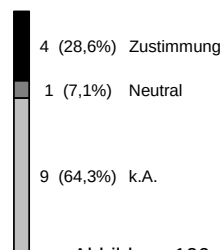


Abbildung 106

Welcher Zugang dabei gewählt wird, hängt von der Wesentlichkeit der beibehaltenen Rechte und Verpflichtungen ab.⁸⁸³ Eine zustimmende Stellungnahme merkt an, dass es hilfreich wäre, wenn das IASB die Bedeutung des Begriffs „eine Komponente“ klarstellt.⁸⁸⁴

1 Stellungnahme wurde der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Sie stimmt weitgehend zu, dass die Ausbuchungskriterien im Idealfall die Ansatzkriterien widerspiegeln sollten, führt jedoch aus, dass sie einen Konflikt zwischen dem Beherrschungskonzept und dem Risiko und Belohnungskonzept sieht. Dieser Konflikt sollte vom IASB adressiert werden.⁸⁸⁵

10.2.4 Sonstige inkl. Interessenvertreter

4 Stellungnahmen stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zu. Die Ausbuchung sollte das Spiegelbild des Ansatzes sein. Es wäre nicht logisch verschiedene Kriterien für Vermögenswerte und Schulden, die zuvor bereits beherrscht wurden und solche, die die gleichen Eigenschaften aufweisen, aber neu akquiriert wurden, anzuwenden.⁸⁸⁶

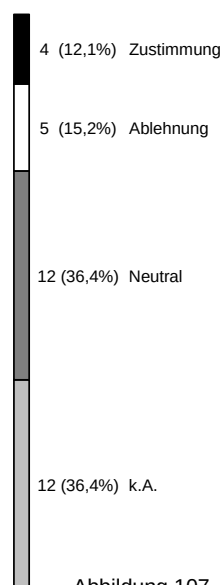


Abbildung 107

5 Stellungnahmen lehnen die vorläufige Ansicht des IASB zumindest teilweise ab. Vier davon bevorzugen die Berücksichtigung von Risiko und Belohnung. Risiken und Belohnungen sollten eine Rolle in den Ausbuchungskriterien spielen.⁸⁸⁷ Vermögenswerte sollten ausgebucht werden, wenn im Wesentlichen alle Risiken und Belohnungen nicht mehr dem Unternehmen zuzurechnen sind. Hinsichtlich der vollständigen oder teilweisen Ausbuchung führt eine Stellungnahme aus, dass sie den Vorschlag

der vollständigen Ausbuchung ablehnt, da dies zur Neubewertung von Vermögenswerten führt und es schwierig zu verstehen ist, warum ein Gewinn aus einer Komponente, die nicht

⁸⁸² Vgl. 3085; 3200.

⁸⁸³ Vgl. 3085.

⁸⁸⁴ Vgl. 3418.

⁸⁸⁵ Vgl. 3247.

⁸⁸⁶ Vgl. 3143.

⁸⁸⁷ Vgl. 3353; 3354; 3355.

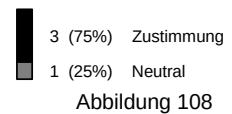
veräußert wurde, erfasst werden sollte.⁸⁸⁸ Eine Stellungnahme lehnt ab, dass ein Unternehmen einen Vermögenswert oder eine Schuld immer ausbuchen sollte, wenn die Bedingungen für den Ansatz nicht mehr erfüllt sind. Dies würde zwar die Vergleichbarkeit der Bilanz verschiedener Unternehmen verbessern, allerdings könnten wichtige Informationen über Gewinne und Verluste verloren gehen.⁸⁸⁹

12 Stellungnahmen in dieser Gruppe wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine Stellungnahme steht z.B. zusätzlichen Vorschriften zu Angaben ablehnend gegenüber, da sie bereits mehrmals Hinweise von Analysten und Abschlussnutzern erhalten hat, dass die Angaben zurzeit ermüdend zu lesen sind und viele der Angaben nicht zu nützlicher Information führen.⁸⁹⁰ Zwei der Stellungnahmen stimmen den Ausbuchungskriterien als Spiegelbild der Ansatzkriterien zwar zu, glauben jedoch u.a., dass der Beherrschungszugang in der Praxis ist ohne Wahrscheinlichkeitsschwellenwerte nicht umsetzbar und klare Erklärungen wie Risiken und Belohnungen im Rahmen der Entscheidung eine Ausbuchung vorzunehmen, berücksichtigt werden sollen.⁸⁹¹

10.3 Wirtschaftsprüfer

10.3.1 Big Four

Deloitte, PwC und Ernst & Young stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zur Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden zu. PwC merkt jedoch an, dass das Risiko und Belohnungskonzept, durch den Verweis auf wirtschaftlichem Nutzen, im Beherrschungszugang verankert ist. Dies ist auch in bestehenden Standards der Fall. Beispielsweise erwähnt IFRS 10 Macht und Nutzen und im Projekt zu Erlösen aus Verträgen ist die Übertragung von Risiken und Belohnungen ein Indikator für Beherrschung.⁸⁹² Auch Ernst & Young glaubt, dass die Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden auf Basis des Beherrschungszugangs konsistent ist mit kürzlich veröffentlichten Standards wie IFRS 10. Es wäre nützlich, das Konzept „Macht und Nutzen“ des IFRS 10 im überarbeiteten RK, bei der Diskussion von Beherrschung, zu inkludieren.⁸⁹³ Zusätzlich wird von PwC angemerkt, dass es keine klare Unterscheidung zwischen Ausbuchung, Abschreibung und Wertminderung gibt und dies im RK und in der Folge auf Standardschene adressiert werden sollte.⁸⁹⁴



KPMG hält weitere Arbeiten an den vorgeschlagenen Konzepten für erforderlich, damit das Ausbuchungsmodell funktionell und frei von potentielltem Missbrauch ist. Die vorgeschlagene konzeptionelle Basis ist ein guter Startpunkt, das Modell selbst benötigt jedoch weitere

⁸⁸⁸ Vgl. 3242.

⁸⁸⁹ Vgl. 3117.

⁸⁹⁰ Vgl. 3045.

⁸⁹¹ Vgl. 3147; 3361.

⁸⁹² Vgl. 3331.

⁸⁹³ Vgl. 3362.

⁸⁹⁴ Vgl. 3331.

Überarbeitungen. Als Beispiel wird u.a. angeführt, dass nicht klar ist, ob und wie Risiken und Belohnungen berücksichtigt werden.⁸⁹⁵

10.3.2 Andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften

9 Stellungnahmen in dieser Gruppe unterstützen die vorläufige Ansicht des IASB zur Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden. Eine Stellungnahme denkt jedoch, dass der Risiko und Belohnungszugang, für die im DP beschriebenen Beispiele, beibehalten werden sollte. Eine Ausbuchung würde in diesen Fällen nicht zu einer glaubwürdigen Darstellung der Substanz der Transaktion führen.⁸⁹⁶ Obwohl Fälle, in denen eine Komponente beibehalten wird, auf Standardebene adressiert werden sollten, sollten im RK Prinzipien und Leitlinien, für die Unterscheidung zwischen der Modifikation eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld und der Ausbuchung eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld zusammen mit dem Ansatz eines anderen Vermögenswerts bzw. einer anderen Schuld, entwickelt werden.⁸⁹⁷ Hinsichtlich der drei Vorschläge zur Darstellung der Transaktion, bei Beibehaltung einer nicht proportionalen Komponente, ist einer Stellungnahme nicht klar, ob eine der Möglichkeiten gewählt oder ob alle drei Vorschläge im RK inkludiert werden sollen.⁸⁹⁸ Eine Stellungnahme merkt an, dass der angemessenste Zugang von der Natur des Vermögenswerts bzw. der Schuld abhängt und von den Umständen, die zu einer Ausbuchung führen.⁸⁹⁹

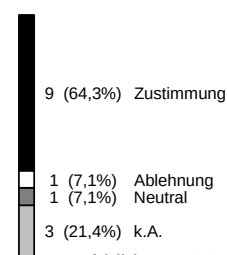


Abbildung 109

1 Stellungnahme stimmt nicht zu, dass der vorgeschlagene Beherrschungszugang einen robusten Zugang darstellt, der zu einer glaubwürdigen Darstellung von Transaktionen führt.⁹⁰⁰

1 weitere Stellungnahme in dieser Gruppe wurde der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Der vorgeschlagene Ansatz, einen Vermögenswert oder eine Schuld auszubuchen, wenn die Ansatzkriterien nicht mehr erfüllt sind, er bzw. sie nicht mehr existiert oder die entsprechende Definition nicht mehr erfüllt, ist der richtige Startpunkt. Die Analysen im DP und die Vorschläge sind jedoch zu vereinfachend, um bei der Adressierung von komplexen Ausbuchungsproblemen nützlich zu sein.⁹⁰¹

10.3.3 Interessenvertreter, Organisationen und Verbände

In dieser Gruppe stimmen 10 Stellungnahmen der vorläufigen Ansicht des IASB zur Ausbuchung auf Basis des Beherrschungskonzepts zu. Die Ausbuchung von Vermögenswerten

⁸⁹⁵ Vgl. 3308.

⁸⁹⁶ Vgl. 3274; DP 4.38-4.44.

⁸⁹⁷ Vgl. 3177.

⁸⁹⁸ Vgl. 3341.

⁸⁹⁹ Vgl. 3291.

⁹⁰⁰ Vgl. 3183.

⁹⁰¹ Vgl. 3306.

und Schulden, wenn die Ansatzkriterien nicht mehr erfüllt sind, ist logisch.⁹⁰² Der Vorgang der Ausbuchung sollte den Ansatz widerspiegeln.⁹⁰³ Die Bevorzugung des Beherrschungskonzepts über das Konzept von Risiken und Belohnungen, stellt die Symmetrie zwischen den Ansatz- und Ausbuchungskriterien sicher.⁹⁰⁴ Eine Stellungnahme äußert jedoch Bedenken zur ausschließlichen Fokussierung des Beherrschungskonzepts. In einigen Fällen könnte ein verstärkter Bezug zu Risiken und Belohnungen vernünftig sein, weshalb das IASB klarstellen sollte, dass Risiko und Belohnung ein Indikator von Beherrschung ist.⁹⁰⁵ Eine andere Stellungnahme ist der Meinung, dass viele Beispiele und Leitlinien in diesem Abschnitt des DP hauptsächlich Finanzinstrumente betreffen und glaubt, dass es wichtig ist andere Beispiele wie Vorräte, materielle und immaterielle Vermögenswerte zu behandeln.⁹⁰⁶

7 Stellungnahmen wurden als ablehnend eingestuft. Zwei davon sind der Ansicht, dass Risiken und Belohnungen berücksichtigt werden sollten. Der Beherrschungszugang und der Risiko und Belohnungszugang stehen nicht in Konkurrenz zueinander. Der Risiko und Belohnungszugang ergänzt den Beherrschungszugang, eine Beurteilung von Risiko und Belohnung sollte Teil der Beurteilung von Beherrschung sein.⁹⁰⁷ Eine rein beherrschungsbasierte Ausbuchung, ohne Berücksichtigung wirtschaftlicher Kriterien, bietet Möglichkeiten zur Strukturierung und produziert oft Ergebnisse die der wirtschaftlichen Intuition widersprechen.⁹⁰⁸ Eine weitere Stellungnahme lehnt die vorläufige Ansicht des IASB aus anderen Gründen

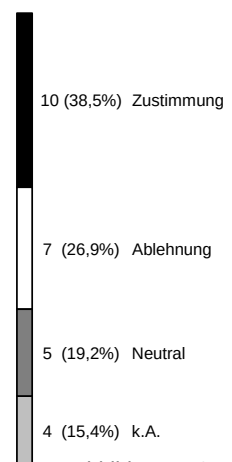


Abbildung 110

ab. Sie ist der Meinung, dass neben Beherrschung auch andere Faktoren berücksichtigt werden sollten, wie die Auswirkungen der Ausbuchung auf den Gewinn oder Verlust und die Nützlichkeit der Informationen über Änderungen in den Vermögenswerten und Schulden.⁹⁰⁹

5 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine davon glaubt z.B. nicht, dass der Beherrschungszugang für die Ausbuchung von finanziellen Vermögenswerten funktioniert.⁹¹⁰

10.4 Standardsetter

22 Standardsetter stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB, zumindest weitgehend, zu. Ein Vermögenswert oder eine Schuld sollten in den meisten Fällen ausgebucht werden, wenn die Ansatzkriterien nicht mehr erfüllt sind, er bzw. sie nicht mehr existiert oder nicht mehr

⁹⁰² Vgl. 2949.

⁹⁰³ Vgl. 3261; 3416.

⁹⁰⁴ Vgl. 3048.

⁹⁰⁵ Vgl. 3048.

⁹⁰⁶ Vgl. 3186.

⁹⁰⁷ Vgl. 3103.

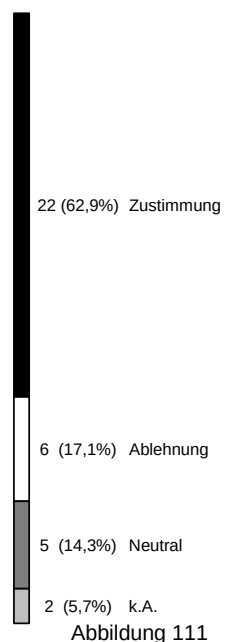
⁹⁰⁸ Vgl. 3202.

⁹⁰⁹ Vgl. 3371.

⁹¹⁰ Vgl. 3473.

dem Unternehmen zuzurechnen ist.⁹¹¹ Die Ausbuchungskriterien sollten die Ansatzkriterien widerspiegeln, damit ähnliche Sachverhalte auf die gleiche Art und Weise dargestellt werden.⁹¹² Sieben der teilnehmenden Länder an einer der gewichteten Stellungnahmen – inkl. zwei der Stellungnahmen, die auch einen gesonderten Kommentar eingereicht haben – bezeichnen die vorgeschlagenen Ausbuchungskriterien als angemessen.⁹¹³ Drei Stellungnahmen sind der Meinung, dass Risiken und Belohnungen im Rahmen des Beherrschungszugangs berücksichtigt werden sollten.⁹¹⁴ Wenn ein Unternehmen nur einen Teil eines Vermögenswerts oder einer Schuld veräußert, wird auf Standardebene durch die Umstände bestimmt, ob vollständige oder teilweise Ausbuchung oder keine Ausbuchung angemessen ist. Das RK sollte jedoch Prinzipien für die Unterscheidung zwischen Umständen, in denen vollständige oder teilweise Ausbuchung angemessen sein könnte, bereitstellen.⁹¹⁵

6 Standardsetter lehnen die vorläufige Ansicht ab. Drei davon lehnen Ausbuchungskriterien auf Basis des Beherrschungskonzepts ab und bevorzugen den Risiko und Belohnungszugang. Ein Unternehmen sollte einen Vermögenswert oder eine Schuld ansetzen, bis es den Risiken und Belohnungen, die aus diesem Vermögenswert bzw. aus dieser Schuld generiert werden, nicht mehr ausgesetzt ist.⁹¹⁶ Der Risiko und Belohnungszugang ermöglicht eine glaubwürdigere Darstellung der Substanz einer Transaktion und ist konsistent mit der Art und Weise wie die Geschäftstätigkeit ausgeübt wird.⁹¹⁷ Die Beziehung zwischen dem Beherrschungszugang und dem Risiko und Belohnungszugang sollte auf konzeptioneller Ebene adressiert werden. Traditionell werden die beiden Zugänge als verschiedene Konzepte betrachtet, in jüngsten Diskussionen wird jedoch nicht notwendigerweise ein Konflikt zwischen ihnen gesehen.



Die vorgeschlagenen Ausbuchungskriterien sind zu stark auf Entscheidungen auf Standardebene angewiesen.⁹¹⁸ Eine Stellungnahme hält die vorgeschlagenen Prinzipien, wie bereits bezüglich der Ansatzprinzipien in Abschnitt 9.4 erwähnt, für zu technisch. Sie würden in der Anwendung in einigen Fällen zu Information führen, die zu komplex oder zu dünn ist.⁹¹⁹ Eine andere Stellungnahme ist zwar der Meinung, dass der Beherrschungszugang zur Anwendung kommen sollte, lehnt jedoch ab, dass das RK nur beschränkt konzeptionelle Leitlinien

⁹¹¹ Vgl. 3052; 3111; 3145; 3282; 3311; 3382; 3328; 3476.

⁹¹² Vgl. 3350.

⁹¹³ Vgl. 3205; 3211; 3672 (5 Länder).

⁹¹⁴ Vgl. 3111; 3145; 3359.

⁹¹⁵ Vgl. 3052; 3111.

⁹¹⁶ Vgl. 3248.

⁹¹⁷ Vgl. 3430.

⁹¹⁸ Vgl. 3357.

⁹¹⁹ Vgl. 3320.

zur Ausbuchung enthalten soll, insbesondere hinsichtlich der vorläufigen Ansicht, dass Fälle, in denen Komponenten beibehalten werden, auf Standardebene adressiert werden sollen.⁹²⁰

5 Stellungnahmen in dieser Gruppe wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. In einer davon werden z.B. unterschiedliche Meinungen der Mitglieder, hinsichtlich der Behandlung von Fällen, in denen eine Komponente beibehalten wird, angeführt. Einige Mitglieder der stellungnehmenden Organisation stimmen zu, dass Fälle, in denen das Unternehmen eine Komponente eines Vermögenswerts oder einer Schuld behält, auf Standardebene behandelt werden sollten. Andere Mitglieder sind von der vorläufigen Ansicht des IASB nicht überzeugt und denken, dass das RK robuste, umfassende Ausbuchungsprinzipien enthalten sollte, da die vorläufige Ansicht zu sehr auf Beurteilungen auf Standardebene angewiesen ist.⁹²¹

10.5 Wissenschaft

In dieser Gruppe unterstützen 8 Stellungnahmen die vorläufige Ansicht des IASB zur Ausbuchung. Die vorgeschlagenen Leitlinien sind konsistent mit den Definitionen von Vermögenswerten und Schulden. Solange diese Definitionen nicht geändert werden, sollten die vorgeschlagenen Ausbuchungsleitlinien ins RK übernommen werden.⁹²² Eine Stellungnahme gibt an, dass die Ausbuchungsprinzipien, die auf dem Beherrschungszugang basieren, konsistent mit den Ansatzprinzipien sind und zu verbesserter Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen führen, da diese die gleichen Rechte und Verpflichtungen auf die gleiche Art und Weise behandeln, unabhängig davon ob sie zuvor bereits angesetzt wurden.⁹²³ Der Beherrschungszugang ist vorzuziehen, da dadurch die Ausbuchung symmetrisch

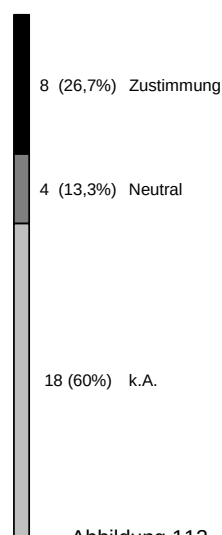


Abbildung 112

mit dem Ansatz ist und dies erforderlich ist, um mit bestimmten Problemen bei der Entwicklung von Standards und Interpretationen umzugehen.⁹²⁴ Das IASB sollte jedoch mögliche Beispiele und detaillierte Erklärungen zur Entwicklung und Überarbeitung von Standards, für Fälle in denen eine Komponente eines Vermögenswerts oder einer Schuld beibehalten wird, bereitstellen.⁹²⁵ Zwei Stellungnahmen führen aus, dass die Beibehaltung einer Komponente nicht zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert führt. Die verbleibenden Komponenten könnten konsistent mit der bisherigen Bewertung bewertet werden. Dadurch würden Anreize für Transaktionen, zum Zweck der Auswirkung „kosmetischer Effekte“ auf den Abschluss, reduziert werden.⁹²⁶

⁹²⁰ Vgl. 3811.

⁹²¹ Vgl. 3360.

⁹²² Vgl. 3358.

⁹²³ Vgl. 3105.

⁹²⁴ Vgl. 3120.

⁹²⁵ Vgl. 3057.

⁹²⁶ Vgl. 3120; 3335.

4 Stellungnahmen wurden der Kategorie „Neutral“ zugeordnet. Eine davon merkt z.B. an, dass die Diskussion zur Ausbuchung im DP für die konzeptionelle Ebene zu detailliert ist.⁹²⁷ Anhand der, im DP enthaltenen, Beispiele würde eine andere Stellungnahme den Risiko und Belohnungszugang unterstützen, da der Beherrschungszugang anscheinend Anreize bietet, Gewinne und Verluste übereilt zu erfassen. Die Stellungnahme denkt jedoch nicht, dass die Beispiele verallgemeinert werden sollten.⁹²⁸

10.6 Investoren, Finanzanalysten und andere Abschlussnutzer inkl. Interessenvertreter

5 Stellungnahmen unter den Abschlussnutzern stimmen der vorläufigen Ansicht zu. Vier identische Stellungnahmen führen aus, dass der Beherrschungszugang, im Gegensatz zum Risiko und Belohnungszugang, die Notwendigkeit der Bestimmung vermeidet, ob ein Unternehmen ausreichend Risiken und Belohnungen übertragen hat, um den Vermögenswert oder die Schuld auszubuchen. In vielen Fällen ist diese Beurteilung herausfordernd, weshalb der Beherrschungszugang bevorzugt werden sollte.⁹²⁹ Der Ansicht der fünften Stellungnahme zufolge beinhaltet der Beherrschungszugang jedoch Überlegungen zu Risiken und Belohnungen und ist daher verständlicher und substantieller, als die Berücksichtigung von Risiken und Belohnungen allein. Daher glaubt die Stellungnahme, dass der Beherrschungszugang besser die wirtschaftliche Substanz der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens reflektiert und somit die Relevanz der Rechnungslegung für Abschlussnutzer erhöht.⁹³⁰

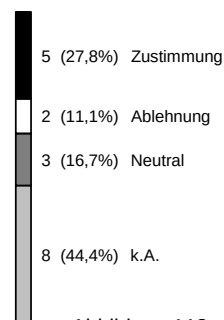


Abbildung 113

2 Stellungnahmen lehnen die vorläufige Ansicht ab. Die Ausbuchungsprinzipien sollten sowohl den Beherrschungszugang als auch den Risiko und Belohnungszugang berücksichtigen und diese beiden Konzepte vereinen.⁹³¹ Obwohl der Beherrschungszugang wesentlich für Ansatz und Ausbuchung ist, ist auch der Risiko und Belohnungszugang hilfreich. Risiken und Belohnungen sind entscheidende Faktoren bei der Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden.⁹³² Der zweiten Stellungnahme zufolge wird der Risiko und Belohnungszugang in Großbritannien gut verstanden und verbietet die Ausbuchung, sofern es keine wesentlichen Änderungen in den Risiken und Belohnungen gibt, denen das Unternehmen ausgesetzt ist.⁹³³

3 Stellungnahmen wurden als „Neutral“ eingestuft. Zwei davon sehen konzeptionelle Probleme hinsichtlich der Unterscheidung zwischen dem Beherrschungszugang und dem Risiko

⁹²⁷ Vgl. 3162.

⁹²⁸ Vgl. 3255.

⁹²⁹ Vgl. 3249; 3250; 3251; 3252.

⁹³⁰ Vgl. 3427.

⁹³¹ Vgl. 3338; 3366.

⁹³² Vgl. 3366.

⁹³³ Vgl. 3338.

und Belohnungszugang. Auch im Exposure Draft zu Erlösen aus Verträgen wird anerkannt, dass Beherrschung und Risiko und Belohnung in enger Beziehung zueinander stehen. Der Interpretation der Stellungnahme zufolge inkludiert das Beherrschungskonzept Risiko und Belohnung.⁹³⁴ Wie bereits in Abschnitt 9.6, bezüglich der Vorschläge zum Ansatz, gibt eine stellungnehmende Organisation an, den Ansatz und die Ausbuchung nicht diskutiert zu haben. Die Vorschläge erscheinen ihr jedoch vernünftig.⁹³⁵

10.7 Aufsichts- und Regulierungsbehörden

Alle 7 Stellungnahmen, die in dieser Gruppe eine Antwort abgegeben haben, wurden als „Neutral“ eingestuft. Zwei der Stellungnahmen äußern Bedenken, ob die Argumente klar und angemessen sind. Insbesondere sind weitere Überlegungen zur Unterscheidung zwischen dem Beherrschungszugang und dem Risiko und Belohnungszugang erforderlich, da fraglich ist, ob eine Berücksichtigung von Risiko und Belohnung in einigen Fällen ein wesentlicher Faktor bei der Bestimmung der Beherrschung ist.⁹³⁶ Zwei weitere Stellungnahmen gehen auf Risiken und Belohnungen ein. Eine davon führt aus, dass das Beherrschungskonzept und das Risiko und Belohnungskonzept miteinander verbunden sind, weshalb Risiken und Belohnungen im Beherrschungszugang berücksichtigt werden sollten.⁹³⁷ Die andere ist der Meinung, dass die Interaktionen zwischen dem Beherrschungszugang und dem Risiko und Belohnungszugang nicht klar ist. Die beiden Zugänge sollten sich gegenseitig ergänzen und nicht ausschließen.⁹³⁸ Eine Stellungnahme führt unterschiedliche Ansichten an. Einige Mitglieder der stellungnehmenden Organisation glauben, dass Beherrschung die einzige angemessene Basis für die Ausbuchung ist, um die Symmetrie zwischen der Definition und dem Ansatz eines Vermögenswerts zu erhalten. Andere Mitglieder glauben, dass die Ausbuchung auf konzeptioneller Ebene nicht vollständig auf dem Beherrschungsansatz basieren sollte und es gerechtfertigt sein könnte, sowohl Beherrschung als auch Risiken und Belohnungen bei der Ausbuchung zu berücksichtigen.⁹³⁹

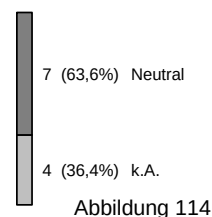


Abbildung 114

10.8 Sonstige

2 Stellungnahmen in der Gruppe Sonstige stimmen der vorläufigen Ansicht des IASB zur Ausbuchung zu. Es wird ausgeführt, dass u.a. die Nutzung des Begriffs „die meisten“ in der Beschreibung des Risiko und Be-

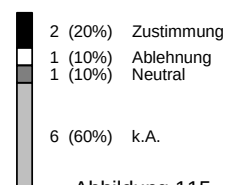


Abbildung 115

⁹³⁴ Vgl. 3303.

⁹³⁵ Vgl. 3443.

⁹³⁶ Vgl. 3083; 3161.

⁹³⁷ Vgl. 3054.

⁹³⁸ Vgl. 3199.

⁹³⁹ Vgl. 3602.

lohnungszugangs als potentielle Einführung des Wahrscheinlichkeitskonzepts interpretiert werden könnte.⁹⁴⁰

1 ablehnende Stellungnahme hält es nicht für ausreichend, nur Beherrschung zu fokussieren. Es ist erforderlich auch zu beachten, ob ein Verlust des effektiven Eigentums gegeben ist. Zusätzlich ist es kein angemessener Zugang, die Problematik der teilweisen oder vollständigen Ausbuchung nur auf Standardebene zu berücksichtigen, da dies z.B. zu Regeln ohne konzeptionellen Hintergrund führt.⁹⁴¹

10.9 Zusammenfassung der Stellungnahmen

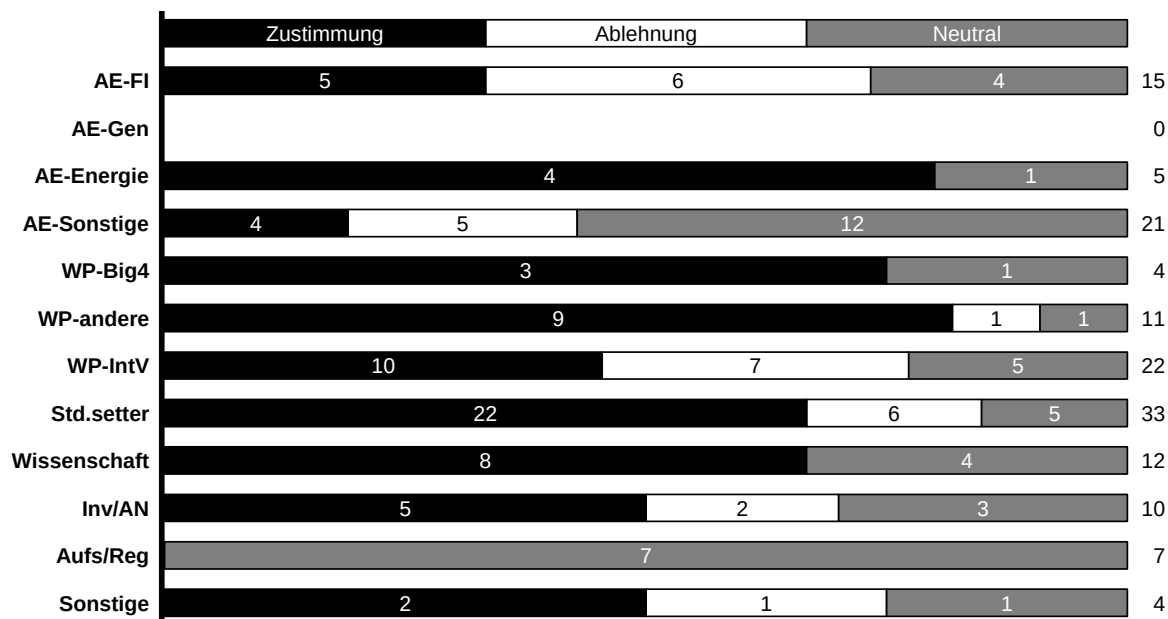


Abbildung 116: Verteilung der Antworten nach Interessengruppen – Frage 9

Der vorläufigen Ansicht zur Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden stimmt gesamt die Hälfte der Stellungnahmen, die eine Antwort zu Frage 9 abgegeben haben, zu. 19% lehnen die vorläufige Ansicht jedoch ab, 31% wurden als „Neutral“ eingestuft. Die Beteiligung liegt bei fast 60%. Viele der zustimmenden Stellungnahmen geben jedoch an, dass Risiken und Belohnungen Indikatoren für Beherrschung sind und das RK dies erwähnen sollte. Die ablehnenden Stellungnahmen lehnen mehrheitlich einen rein beherrschungsbasierten Zugang ab oder bevorzugen den Risiko und Belohnungszugang. Auch die neutralen Stellungnahmen enthalten einige Kommentare zur Berücksichtigung von Risiken und Belohnungen, halten jedoch z.B. weitere Überarbeitungen oder Erklärungen für erforderlich.

In den Interessengruppen Finanzinstitutionen und sonstige Abschlussersteller sind mehr ablehnende als zustimmende Stellungnahmen enthalten. Für Finanzinstitutionen ist die Thematik insbesondere hinsichtlich der Behandlung von Rückkaufvereinbarungen relevant. Die restlichen Gruppen enthalten mehr zustimmende als ablehnende Stellungnahmen, wobei

⁹⁴⁰ Vgl. 3348; 3373.

⁹⁴¹ Vgl. 3175.

die Interessenvertreter der Genossenschaften erneut keinen Kommentar eingereicht haben und die Gruppe Aufsichts- und Regulierungsbehörden nur neutrale Kommentare enthält. Insbesondere unter den Wirtschaftsprüfern und Standardsettern und in den Stellungnahmen aus dem Energiesektor ist der Zustimmungsgrad hoch. Zwischen den Interessengruppen – mit Ausnahme der Gruppe der Genossenschaften – schwankt die Zustimmung zwischen 19% und 82%.

11 Fazit

Nach Anpassungen und Gewichtungen wurden 244 Stellungnahmen zum Diskussionspapier zur Überarbeitung des IFRS-Rahmenkonzepts in der quantitativen Auswertung berücksichtigt. Die meisten Stellungnahmen wurden von Abschlusserstellern (39,7%), gefolgt von Wirtschaftsprüfern (18,2%), Standardsettern (14,5%) und der Wissenschaft (12,4%) eingereicht. In der Gruppe Abschlussersteller finden sich viele Stellungnahmen von Finanzinstitutionen (10,7%) und aus dem Energiesektor (5,8%) sowie von deren Interessenvertretern. Darüber hinaus haben viele Interessenvertreter von Genossenschaften (9,5%) und sonstige Abschlussersteller (13,6%) eine Stellungnahme eingereicht. Unter den Wirtschaftsprüfern sind die Big Four Wirtschaftsprüfer (1,7%) vertreten, andere Prüfungsgesellschaften (5,8%) sowie Interessenvertreter, Organisationen und Verbände (10,7%). Andere analysierte Gruppen sind Abschlussnutzer (7,4%), Aufsichts- und Regulierungsbehörden (4,5%) sowie Sonstige (4,1%).

Hinsichtlich der geografischen Zugehörigkeit sind die meisten Stellungnahmen der Region Europa (37%) zuzuordnen, gefolgt von internationalen Organisationen (20%), Stellungnahmen aus Asien (15%), Nordamerika (9%), Latein-Amerika (8%) und Ozeanien (7%).

Die Beteiligung an den Fragen 1 bis 9 des Diskussionspapiers liegt gesamt betrachtet bei durchschnittlich 64%. Der Beteiligungsgrad an den einzelnen Fragen schwankt zwischen 35% und 79%, wobei die Fragen 2, 3 und 1 am häufigsten kommentiert wurden. Innerhalb der Interessengruppen sind jedoch Schwankungen zwischen 0% und 100% Beteiligung gegeben. Unter Ausschluss der Interessengruppe Interessenvertreter der Genossenschaften, die zu 5 Fragen keinen Kommentar enthält, liegt die Untergrenze bei knapp 17% Beteiligung. Ein Beteiligungsgrad von 100% findet sich nur in der Gruppe Big Four Wirtschaftsprüfer.

Die vorläufige Ansicht zu Zweck und Status des RK sowie die vorgeschlagenen Definitionen von Vermögenswerten und Schulden und die Vorschläge zu faktischen Verpflichtungen werden am häufigsten unterstützt. Dies könnte ein Indikator dafür sein, dass die Diskussion dieser Thematiken am ausgereiftesten ist. Die Ausführungen zu Unsicherheiten werden hingegen am seltensten vollständig befürwortet, was darauf hindeuten könnte, dass sie entweder unklar sind und zusätzliche Erklärungen benötigt werden oder Überarbeitungen an den vorgeschlagenen Prinzipien erforderlich sind. Es muss jedoch festgehalten werden, dass auch der vorläufigen Ansicht zu Unsicherheiten mehr als ein Drittel aller Stellungnahmen, die eine Antwort zu Frage 3 enthalten, zustimmen und fast ebenso viele nur Teile der vorläufigen Ansicht ablehnen. Dabei sprechen sich viele Stellungnahmen für die Beibehaltung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs in den Ansatzkriterien aus. Die Antworten zu den sonstigen Elementen des Abschlusses zeigen, dass u.a. die Gewinn- oder Verlustrechnung verstärkt berücksichtigt werden sollte. Bei Frage 6 – der Definition von gegenwärtigen Verpflichtungen – wird Ansicht 2, die Berücksichtigung der praktischen Fähigkeit eine Ressourcenübertragung

zu vermeiden, am häufigsten befürwortet. Hier sind jedoch zusätzliche Arbeiten erforderlich, um z.B. den Begriff „praktische Fähigkeit“ genauer zu erklären. Die vorläufige Ansicht zum Ansatz wird von etwa 30% der Stellungnahmen, die eine Antwort zu dieser Frage enthalten, abgelehnt. Die Zustimmung liegt jedoch sowohl bei Frage 8 zum Ansatz, als auch bei Frage 9 zur Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden bei etwa 50%. Auch hier könnten jedoch Verbesserungen erforderlich sein. Hinsichtlich der Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden sollte insbesondere die Rolle von Risiken und Belohnungen überdacht werden.

Qualitativ konnten zwischen den Interessengruppen kaum wesentliche Unterschiede festgestellt werden. Es zeigt sich jedoch deutlich, dass die Interessenvertreter der Genossenschaften großes Interesse an einer verstärkten Berücksichtigung der Besonderheiten von Genossenschaften im RK haben, insbesondere hinsichtlich einer möglichen Klassifizierung des eingezahlten Kapitals der Mitglieder als Schuld, sofern eine Möglichkeit besteht die Einlage zurückzufordern. Für den Energiesektor ist vor allem die Anwendung der Vorschläge auf regulatorische Vermögenswerte und Schulden relevant. Quantitativ sind große Schwankungen im Zustimmungsgrad zwischen den Interessengruppen beobachtbar, mit Spannweiten bis zu 100%.

- Die Vorschläge zum Zweck des RK werden von knapp 60% der Stellungnahmen befürwortet. Zwischen den Interessengruppen schwankt die Zustimmung zwischen 0% in der Gruppe Interessenvertreter der Genossenschaften und 100% in der Gruppe andere Wirtschaftsprüfer. Etwa 23% lehnen die Vorschläge ab.
- Die Vorschläge zum Status des RK werden von fast 67% der Stellungnahmen befürwortet. Zwischen den Interessengruppen schwankt die Zustimmung zwischen 0% in der Gruppe Interessenvertreter der Genossenschaften und 100% in den Gruppen Energiesektor, Big Four Wirtschaftsprüfer, Abschlussnutzer und Sonstige. Nur etwas mehr als 10% der Stellungnahmen lehnen die Vorschläge ab.
- Die vorgeschlagenen Definitionen von Vermögenswerten und Schulden werden ebenfalls von knapp 60% der Stellungnahmen befürwortet. Zwischen den Interessengruppen schwankt die Zustimmung zwischen 0% in der Gruppe Interessenvertreter der Genossenschaften und 87% in der Gruppe Interessenvertreter, Organisationen und Verbände der Wirtschaftsprüfer. Zusätzlich befürworten 12% die Vorschläge weitgehend, lehnen jedoch die Entfernung des Erwartungsbegriffs ab. Diese 12% umfassen auch alle Stellungnahmen der Interessenvertreter von Genossenschaften, die eine Antwort enthalten. Etwa 12% der Stellungnahmen lehnen die Vorschläge ab.
- Die Vorschläge zur Rolle von Unsicherheit werden von knapp 35% der Stellungnahmen befürwortet. Zwischen den Interessengruppen schwankt die Zustimmung zwischen 0% in der Gruppe Interessenvertreter der Genossenschaften und 75% in der Gruppe Sons-

tige. Etwa 21% lehnen die Vorschläge ab. Darunter sind auch die Stellungnahmen der Interessenvertreter von Genossenschaften.

- Hinsichtlich der sonstigen Elemente des Abschlusses befürworten 48% die Definition von zusätzlichen Elementen. In den Interessengruppen vertreten diese Ansicht zwischen 13% in der Gruppe Wissenschaft und 67% in der Gruppe Sonstige. Etwa 19% halten die bestehenden Definitionen für ausreichend.
- Die Vorschläge zu faktischen Verpflichtungen werden von 57% der Stellungnahmen befürwortet. Zwischen den Interessengruppen schwankt die Zustimmung zwischen 42% in der Gruppe sonstige Abschlussersteller und 100% in der Gruppe Aufsichts- und Regulierungsbehörden. Zusätzlich befürworten 29% eine Beibehaltung von faktischen Verpflichtungen in der Definition von Schulden, äußern sich jedoch nicht zu zusätzlichen Leitlinien oder stehen diesen ablehnend gegenüber. Etwa 7% der Stellungnahmen bevorzugen eine weitere Definition von faktischen Verpflichtungen.
- Hinsichtlich der Vorschläge zu gegenwärtigen Verpflichtungen wird am häufigsten Ansicht 2 – praktisch unbedingte Verpflichtungen – befürwortet. In den Interessengruppen vertreten diese Ansicht zwischen 0% in den Gruppen Interessenvertreter der Genossenschaften und Big Four Wirtschaftsprüfer und 65% in der Gruppe Interessenvertreter, Organisationen und Verbände der Wirtschaftsprüfer. Knapp 10% befürworten Ansicht 3 und etwa 5% lehnen die Vorschläge ab.
- Frage 7 zu sonstigen Leitlinien behandelt fünf verschiedene Themen. Eine Quantifizierung, die über die Anzahl der eingereichten Stellungnahmen zu diesen fünf Themen hinausgeht, ist nicht erfolgt. Jedes dieser Themen kommentieren gesamt betrachtet nur zwischen 2,9% und 18% der Stellungnahmen.
- Die Vorschläge zum Ansatz von Vermögenswerten und Schulden werden von mehr als 47% der Stellungnahmen befürwortet. Zwischen den Interessengruppen schwankt die Zustimmung zwischen 23% in der Gruppe sonstige Abschlussersteller und 75% in der Gruppe Sonstige. Etwa 30% lehnen die Vorschläge ab.
- Die Vorschläge zur Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden werden von 50% der Stellungnahmen befürwortet. Zwischen den Interessengruppen schwankt die Zustimmung zwischen 0% in der Gruppe Aufsichts- und Regulierungsbehörden und 82% in der Gruppe andere Wirtschaftsprüfer. Knapp 20% lehnen die Vorschläge ab.

Literaturverzeichnis

Literatur

Hoffmann, Wolf-Dieter / Lüdenbach, Norbert (2012): IAS/IFRS-Texte 2012/2013, 5. Auflage, NWB Verlag

Pellens, Bernhard / Fülbier, Rolf Uwe / Gassen, Joachim / Sellhorn, Thorsten (2011): Internationale Rechnungslegung, 8. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Internetquellen

Diskussionspapier:

International Accounting Standards Board (2013): DP/2013/1, A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Foundation [<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf> – Zugriff am 4.2.2014]

Stellungnahmen:

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Comment-letters.aspx> [letzter Zugriff am 6.10.15]

Andere Internetquellen:

Conceptual Framework project page [<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Summary.aspx> – letzter Zugriff am 6.1.2016]

International Accounting Standards Board (2014): DP/2014/2, Reporting the Financial Effects of Rate Regulation, IFRS Foundation [<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Rate-regulated-activities/Discussion-Paper-September-2014/Documents/Discussion-Paper-Reporting-Financial-Effects-Rate-Regulation-September-2014.pdf> – Zugriff am 8.12.2015]

International Accounting Standards Board (2010): Conceptual Framework for Financial Reporting 2010, IFRS Foundation [<http://www.ifrs.org/News/Press-Releases/Documents/ConceptualFW2010vb.pdf> – Zugriff am 7.12.2014]

International Labour Organization (2002): Recommendation 193, Promotion of Cooperatives Recommendation [http://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_CODE:R193 – Zugriff am 24.11.2014]

<http://www.iasplus.com/de/standards/other/rahmenkonzept> [Zugriff am 6.10.2015]

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Pages/Conceptual-Framework-Exposure-Draft-and-Comment-letters.aspx> [Zugriff am 6.10.2015]

<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx> [Zugriff am 6.10.2015]

Verzeichnis der Stellungnahmen⁹⁴²

2143	Sebira & Company
2608	Glenn Rechtschaffen
2609	Queen Mary University of London
2610	Group of Latin-american Accounting Standard Setters (GLASS/GLENIF)
2847	University of Technology Sydney
2949	Australasian Council of Auditors-General
3014	Ballamy LLP
3015	Al Hosn Gas
3022	The Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee (HoTARAC)
3023	University of Tampere
3028	Oxford Brookes University and the Norwegian School of Economics (NHH)
3029	Moscow Exchange
3030	Landcorp Farming Limited
3045	The Linde Group
3048	IDW Institut der Wirtschaftsprüfer
3050	Macquarie University
3051	Hong Kong University of Science and Technology
3052	New Zealand Accounting Standards Board
3053	Cooperatives Europe
3054	ESMA
3056	Certified General Accountants Association of Canada (CGA)
3057/3057_2	Indiana University
3058	Ibracon
3060	National University of Singapore
3061	Kingston Smith LLP
3066	Office of the Superintendent of Financial Institutions Canada (OSFI)
3067	CPA Australia Ltd
3068	ICA Australia
3069	Takeshi Imamura
3070	Ágora Incorporações
3071	The Hong Kong Association of Banks (HKAB)
3076	The Japanese Society of Certified Pension Actuaries
3078	University of Western Australia
3079	German Insurance Association (GDV)
3080	Confederation of Swedish Enterprise
3081	Massey University
3083	International Association of Insurance Supervisors
3085	Hydro-Québec
3089	Syngenta
3093	Loughborough University
3098	University of Franche-Comté

⁹⁴² Die Angabe der Stellungnahmen in diesem Verzeichnis erfolgt mit der bereits beschriebenen vierstelligen Identifikationsnummer – die dem Dateinamen entnommen ist – und der Organisation, wie sie auf ifrs.org erfasst wurde. Wurde eine Organisationsbezeichnung auf Englisch und in einer Fremdsprache angegeben, wird hier nur die englische Bezeichnung angeführt. Handelt es sich um eine Einzelperson, wurde anstelle der Organisation der Name der Person angegeben.

3099	European Association of Cooperative Banks (EACB)
3103	ICAS
3105	Nelson Carvalho
3108	US Chamber of Commerce
3109	Andrey Bayrashev
3110	CG SCOP
3111	AFRAC
3113	British American Tobacco
3115	Financial Executives International Canada
3117	The 100 Group
3119	City Group
3120	Financial Accounting and Reporting Special Interest Group (FARSIG) of the British Accounting and Finance Association
3122	SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION OF BRAZIL
3124	CONFECOOP
3126	The Life Insurance Association of Japan
3129	Keidanren
3131	Australian Institute of Company Directors
3134	Japanese Bankers Association
3135	The Securities Analysts Association of Japan
3136	KASB
3140	Die Deutsche Kreditwirtschaft
3141	ASCG
3143	Rio Tinto
3144	Members of Japanese Companies [CANON INC., Sony Corporation, NIDEC CORPORATION, Panasonic Corporation, Hitach Ltd., Mitsubishi Electric Corporation)
3145	Israel Accounting Standards Board
3146	China Accounting Standards Committee
3147	VMEBF e.V.
3149	European Banking Federation
3150	DGRV e.V.
3151	American International Corporation Inc
3155	Ancpl-Legacoop
3156	International Co-operative Alliance
3161	EIOPA
3162	University of Gothenburg
3163	CP
3165	Freudenberg & Co. KG
3169	Canadian Bankers Association
3170	SIX Exchange Regulation
3171	ACCA
3172	IAASB
3175	Colin Chau
3177	RSM International
3180	SFF (Sw Analyst Assoc)
3183	BDO
3186	FAR
3187	Canadian Accounting Standards Board
3188	ISDA Inc.

3189	CIPFA
3190	World Bank
3191	International Organization of Industrial, Artisanal and Service Producers' Cooperatives - CICOPA
3192	AFME
3193	ICCIC
3199	EBA
3200	Repsol
3202	Financial Reporting Committee, Institute of Management Accountants
3205	FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS
3206	University of Utah
3208	University of Pretoria
3209	International Association for Accounting Education and Research
3211	CINIF
3212	UBS
3213	Capital Maintenance in Units of Constant Purchasing Power
3215	JICAP
3218	Shell International BV
3221	Deloitte
3225	Malaysian Accounting Standards Board
3230	ANEFAC
3231	American Council of Life Insurers
3233	Eumedion
3235	Association of British Insurers
3236	Federation of German Industries BDI
3239	American Bankers Association
3241	BNP PARIBAS
3242	A.P. Moller - Maersk Group
3247	International Energy Accounting Forum (IEAF)
3248	Rådet för finansiell rapportering [The Swedish Financial Reporting Board]
3249	European Investment Bank (EIB)
3250	Caisse des Dépôts [Deposits Fund]
3251	Cassa Depositi e Prestit
3252	KfW Bankengruppe
3253	Financial Reporting Council (FRC) [Australia]
3254	London School of Economics (LSE)
3255	Open University Business School
3256	J. Alex Milburn
3257	Co-operatives UK
3258	The Malaysian Institute of Certified Public Accountants (CPA)
3260	Securities and Exchange Board of India (SEBI)
3261	South African Institute of Chartered Accountants (SAICA)
3262	Elia System Operator
3263	Fluxys Belgium
3264	Eandis
3265	Ores SCRL
3266	NP Institute of Professional Accountants of Russia (IPAR)
3267	Standard Life Investments

3268	Financial Reporting Council (FRC) [UK]
3270	Baker Tilly Tax & Accounting Limited
3271	European Accounting Association (EAA)
3272	Coopfond SpA
3273	Cicopa Mercosur
3274	MAZARS
3275	Quoted Companies Alliance
3282	Singapore Accounting Standards Council
3283	International Business Machines (IBM)
3284	Banco Bradesco
3286	BT Group plc
3287	Canadian Worker Co-op Federation
3288	Japan Workers Co-operative Union
3290	University of Winnipeg
3291	Pitcher Partners
3292	federsolidariet Confcooperative
3294	Accounting and Auditing Institute of Spain (ICAC)
3295	COCETA
3296	BVCA - The British Private Equity & Venture Capital Association
3297	Massimo Costa
3298	Larsen & Toubro Ltd
3299	National Audit Office
3302	The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI)
3303	International Corporate Governance Network (ICGN)
3304	Confcooperative
3305	Federacao Brasileira de Bancos (FEBRABAN)
3306	Grant Thornton International Ltd
3307	Financial Reporting Standards Council (FRSC)
3308	KPMG IFRG Limited
3310	Mohammad Abbas
3311	The Danish Accounting Standards Committee (DASC)
3312	Organisatin of Brazilian Cooperatives (OCB)
3313	UK Shareholders Association - 4 sections
3314	Zambia Institute of Chartered Accountants (ZICA)
3315	Federlavoro e Servizi Confcooperative
3320	NOFA Foundation
3321	Edison Electric Institute
3322	American Gas Association
3323	National Association of Water Companies
3326	Institute of Chartered Accountants of Pakistan
3328	Dutch Accounting Standards Board (DASB)
3330	The Association of Accounting Technicians (AAT)
3331	PricewaterhouseCoopers LLP (PwC)
3333	French Banking Federation (FBF)
3334	Confederación Nacional de Cooperativas de Trabajo (CNCT)
3335	University of Portsmouth
3336	Westworth Kemp Consultants
3337	Deutsche Bank AG

3338	Investment Management Association (IMA)
3339	Petróleo Brasileiro SA - Petrobras
3340	Institute of International Finance (IIF)
3341	UAB Raimda auditas
3342	SwissHoldings [Federation of Industrial and Service Groups in Switzerland]
3343	European Federation of Accountants and Auditors for SMEs (EFAA)
3344	Polish Accounting Standards Committee
3345	The Finnish Cooperative Concil
3346	Brazilian Committee for Accounting Pronouncements (CPC)
3347	Group of 100 Inc.
3348	International Actuarial Association (IAA)
3349	Siam Keong Chua
3350	Norwegian Accounting Standards Board (NASB)
3351	Allianz
3352	Basel Committee on Banking Supervision
3353	French association for the participation of businesses in the convergence of accounting standards (ACTEO)
3354	French Association of private companies(AFEP)
3355	Mouvement des Entreprises de France (MEDEF)
3356	US Federation of Worker Cooperatives
3357	Accounting Standards Board of Japan (ASBJ)
3358	Hofstra University
3359	Accounting Standards Commission of Luxembourg
3360	Asian-Oceanian Standard-Setters Group (AOSSG)
3361	BusinessEurope
3362	Ernst & Young Global Limited
3364	Coordinators of the Economic & Monetary Affairs' Committee of the EP
3365	European Insurance CFO Forum
3366	CFA Society of the UK
3367	Aichigakuin University
3371	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
3372	International Banking Federation (IBfed)
3373	The Actuarial Profession [Institute and Faculty of Actuaries]
3382	EFRAG
3383	Patricia OBrien - Andy Bauer - Umar Saeed
3416	Hong Kong Institute of Certified Public Accountants
3418	BP p.l.c.
3420	Australian Accounting Standards Board
3427	Standard & Poor's Ratings Services
3428	Brasilia University
3430	Autorité des Normes Comptables
3432	Denise Juvenal
3442	The American Council of Life Insurers (ACLI)
3443	The Corporate Reporting Users Forum (CRUF)
3445	SFAF
3456	International Federation of Accountants (IFAC)
3473	The Federation of European Accountants (FEE)
3476	Italian Accounting Organisation (OIC)

3477	Canadian Institute of Actuaries (CIA)
3597	CFA Institute [USA]
3598	CFA Institute [USA]
3599	CFA Institute [USA]
3600	CFA Institute [USA]
3601	CFA Institute [USA]
3602	International Organization of Securities Commissioners (IOSCO)
3603	Institute of Singapore Chartered Accountants (ISCA)
3604	The Canadian Institute of Actuaries (CIA)
3606	Sanofi
3607	Kooperationen
3672	Group of Latin-american Accounting Standard Setters (GLASS/GLENIF)
3811	Australian Accounting Standards Board (AASB)

Anhang A: Zusammenfassung

Das IFRS-Rahmenkonzept stellt das Grundkonzept der IFRS-Rechnungslegung dar und besteht, mit wenigen Änderungen im Jahr 2010, bereits seit 1989. Einige Aspekte des IFRS-Rahmenkonzepts sind dem IASB zufolge nicht mehr aktuell, weshalb im Juli 2013 – im Rahmen des Projekts zur Überarbeitung des Rahmenkonzepts – das Diskussionspapier DP/2013/1 „A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting“ veröffentlicht wurde. Die primären Ziele des Projekts sind die Aktualisierung und Verbesserung des Rahmenkonzepts sowie die Füllung von Lücken. In neun Abschnitten behandelt das Diskussionspapier verschiedene Themenbereiche, zu denen 26 Fragen abgeleitet wurden. Der interessierten Öffentlichkeit war dann die Kommentierung der Vorschläge und Beantwortung der Fragen möglich. Stellungnahmen wurden von verschiedenen Interessengruppen – wie Abschlusserstellern, Wirtschaftsprüfern und Standardsettern – eingereicht. Die Stellungnahmen geben Aufschluss über die Meinungen der Stellungnehmenden und ermöglichen es, Tendenzen hinsichtlich Akzeptanz und Ablehnung der vorläufigen Ansichten des IASB aufzuzeigen.

Die vorliegende Arbeit behandelt die ersten vier Abschnitte des Diskussionspapiers. Zu diesen Abschnitten enthält das DP neun Fragen. Somit werden die Themenbereiche Zweck und Status des Rahmenkonzepts, Elemente des Abschlusses, zusätzliche Leitlinien zur Unterstützung der Definitionen von Vermögenswerten und Schulden sowie Ansatz und Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden behandelt. Es erfolgt eine qualitative und eine quantitative Auswertung der Stellungnahmen nach Interessengruppen. Die Quantifizierung wird in den einzelnen Abschnitten grafisch veranschaulicht und am Ende eines jeden Abschnitts überblicksartig dargestellt.

Es zeigt sich, dass qualitativ kaum wesentliche Unterschiede zwischen den Interessengruppen feststellbar sind. Gesamt betrachtet werden die Vorschläge jedoch überwiegend befürwortet, wobei quantitativ große Schwankungen zwischen den Interessengruppen und Spannweiten im Zustimmungsgrad bis zu 100% beobachtbar sind. Die vorläufige Ansicht des IASB zu Zweck und Status des Rahmenkonzepts, die vorgeschlagenen Definitionen von Vermögenswerten und Schulden und die Vorschläge zu faktischen Verpflichtungen werden am häufigsten unterstützt. Die Ausführungen zur Rolle von Unsicherheit werden am seltensten befürwortet, wobei auch hier ein Drittel aller Stellungnahmen zustimmende Tendenzen zeigt.

Anhang B: Abstract (English)

The IFRS Conceptual Framework constitutes the basic concept for financial reporting in accordance with IFRS. It was already established in 1989 and kept mainly unchanged to date. As part of the project to review the Conceptual Framework the discussion paper DP/2013/1 “A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting” was published in July 2013 by the IASB. The projects objective is to update and improve the existing Conceptual Framework and to fill in gaps. The discussion paper is divided into nine chapters and states 26 questions for commenters. Comment letters were submitted by different interest groups, like preparers of financial statements, accountants and standard setters. These comment letters provide information about the opinions within the interest groups and allow to observe tendencies regarding acceptance and denial of the IASBs preliminary view.

This thesis deals with the first four chapters of the discussion paper. The first four chapters comprise nine questions. Consequently the thesis deals with the questions on purpose and status of the Conceptual Framework, elements of financial statements, additional guidance to support the asset and liability definitions as well as recognition and derecognition. The comment letters within the interest groups are evaluated in a qualitative and quantitative analysis. The quantification is graphically illustrated in each chapter and shown in an overview graph at the end of each chapter.

The qualitative analysis shows that there are barely any material differences between the interest groups. The quantitative analysis shows that overall the proposals are predominantly supported. Between the interest groups there is material variability observable, with ranges of acceptance up to 100%. The IASBs preliminary views about status and purpose of the Conceptual Framework, the proposed definitions for assets and liabilities and the proposals on constructive obligations have the most supporters among the comment letters. The preliminary view on the role of uncertainty has the least supporters, but still one third of the commenters support these proposals.

Anhang C: Lebenslauf

Persönliche Daten

Name: Patrick A. Denk
Geburtsdatum: 14.05.1987

Ausbildung

Seit 10/2012	Masterstudium Betriebswirtschaft, Universität Wien <i>Spezialisierungen:</i> <i>Controlling und Externe Unternehmensrechnung</i>
10/2009–06/2012	Bakkalaureats-/Bachelorstudium Betriebswirtschaft, Universität Wien <i>Spezialisierungen:</i> <i>Management (Rechnungslegung; Organisations- und Personalmanagement)</i> <i>Kernfächer (Externe Unternehmensrechnung; Revision, Steuern, Treuhand; Basics in Managerial Accounting)</i>
2001–2006	Bundeshandelsakademie 1220 Wien, Polgarstraße 24
1997–2001	Bundesgymnasium 1210 Wien, Franklinstraße 26
1993–1997	Volksschule 1210 Wien, Christian Bucher Gasse 14

Berufserfahrung

Seit 01/2016	Controller	Frauenthal Handel AG (ehemals ÖAG AG) über Frauenthal Service GmbH
01/2015–12/2015	Controller (Teilzeit)	
09/2008–12/2014	Internal Controls Assistant (Teilzeit ab 10/2009)	ÖAG AG
09/2006–08/2008	Finance Trainee	
08/2005 08/2004 08/2003	Ferialpraktikant Rechnungswesen	Donau Chemie AG
01/2005–06/2005 09/2004–12/2004 05/2004–06/2004	Freier Dienstnehmer Rechnungswesen (geringfügig)	