

A scenic view of a city skyline reflected in a body of water, with a yellow text box overlaid on the left side. The city skyline includes several tall buildings, and the water is calm, reflecting the sky and the buildings. The foreground shows green grass and some reeds.

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



IASB veröffentlicht überarbeitetes Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Das überarbeitete Rahmenkonzept enthält einige neue Konzepte, aktualisierte Definitionen und Ansatzkriterien für Vermögenswerte und Schulden sowie Klarstellungen zu einigen wichtigen Konzepten.
- ▶ Das überarbeitete Rahmenkonzept tritt für das IASB und das IFRS Interpretations Committee sofort in Kraft.
- ▶ Abschlussersteller, die Rechnungslegungsmethoden auf der Grundlage des Rahmenkonzepts entwickeln, haben dieses in der überarbeiteten Fassung für Berichtsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen, anzuwenden.



IASB veröffentlicht überarbeitetes Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung

Hintergrund

Das frühere Rahmenkonzept (das „Rahmenkonzept 2010“) wurde vielfach wegen seiner mangelnden Klarheit kritisiert, und es wurde bemängelt, dass einige wichtige Konzepte nicht berücksichtigt würden und aktuelle Sichtweisen des IASB nicht zum Ausdruck kämen. Ziel der Überarbeitung des Rahmenkonzepts war es, dem Board umfassendere und detailliert ausgearbeitete Konzepte an die Hand zu geben, die das IASB bei der Entwicklung von Standards und die Anwender beim Verständnis und bei der Interpretation der Standards unterstützen.

Folgende Themen sind Gegenstand des Rahmenkonzepts:

- ▶ Zielsetzung der Finanzberichterstattung
- ▶ qualitative Eigenschaften entscheidungsnützlicher Finanzinformationen
- ▶ Beschreibung der Berichtseinheit und ihre Abgrenzung
- ▶ Definitionen von Vermögenswert, Schuld, Eigenkapital, Erträgen und Aufwendungen
- ▶ Ansatzkriterien für Vermögenswerte und Schulden
- ▶ Ausbuchungskriterien für Vermögenswerte und Schulden
- ▶ Bewertungsmaßstäbe und deren Auswahl
- ▶ Konzepte und Leitlinien zu Darstellung und Angaben

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

Wichtigste Änderungen

Zielsetzung der Finanzberichterstattung

Dieses Kapitel enthält Ausführungen zur Zielsetzung der allgemeinen Finanzberichterstattung (*general purpose financial reporting*), zu den Informationen, die zur Erreichung dieser Zielsetzung benötigt werden, und zu den Adressaten der Finanz-



berichte. Dieses Kapitel war bereits Gegenstand der Überarbeitungen des Rahmenkonzepts im Jahr 2010 und wurde daher nur geringfügig angepasst. Das Board hat das Thema „Qualität und Effizienz des Managements“ (sog. *stewardship*) erneut aufgenommen, um die Bedeutung von Informationen hervorzuheben, mit denen der verantwortungsvolle Umgang des Managements mit den Ressourcen des Unternehmens beurteilt werden kann.

Qualitative Eigenschaften entscheidungsnützlicher Finanzinformationen

Im Kapitel „Qualitative Eigenschaften entscheidungsnützlicher Finanzinformationen“ wird erläutert, dass Finanzinformationen dann entscheidungsnützlich sind, wenn sie relevant sind und die Substanz von Finanzinformationen wirklichkeitsgetreu darstellen (*faithful representation*). Auch dieser Abschnitt wurde bereits im

Rahmen der letzten Überarbeitung des Konzepts im Jahr 2010 umfassend angepasst, daher sind die aktuellen Änderungen begrenzt. Das Board hat den Grundsatz der Vorsicht wieder aufgenommen und das Konzept der Bewertungsunsicherheit bei der Einschätzung der Entscheidungsnützlichkeits der Finanzinformationen definiert.

Abschlüsse und Berichtseinheit

„Abschlüsse und Berichtseinheit“ ist ein neues Kapitel des überarbeiteten Rahmenkonzepts, in dem der Umfang und die Zielsetzung von Abschlüssen dargestellt wird. Gemäß dem überarbeiteten Rahmenkonzept sind Konzernabschlüsse, nicht konsolidierte Abschlüsse und zusammengefasste Abschlüsse (*combined financial statements*) anerkannte Formen von Abschlüssen. Das Kapitel enthält außerdem eine Beschreibung der Berichtseinheit.

Berichtseinheit

- ▶ ein Unternehmen, das freiwillig oder verpflichtend einen Abschluss aufstellt
- ▶ kann ein einzelnes Unternehmen, ein Teil eines Unternehmens oder eine Gruppe von Unternehmen sein

Abschluss

eine bestimmte Form von Finanzbericht, der Informationen über die Vermögenswerte, die Schulden, das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen der Berichtseinheit bereitstellt

Konzernabschluss

enthält Informationen über die Vermögenswerte, die Schulden, das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen sowohl des Mutterunternehmens als auch seiner Tochterunternehmen, die eine einzige Berichtseinheit bilden

Nicht konsolidierter Abschluss

enthält ausschließlich Informationen über die Vermögenswerte, die Schulden, das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen des Mutterunternehmens

Zusammengefasster Abschluss

enthält Informationen über die Vermögenswerte, die Schulden, das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen von zwei oder mehr Unternehmen, die nicht alle ein Mutter-Tochter-Verhältnis aufweisen



IASB veröffentlicht überarbeitetes Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung

Die Elemente des Abschlusses

In diesem Kapitel werden die fünf Elemente des Abschlusses definiert: Vermögenswerte (*assets*), Schulden (*liabilities*), Eigenkapital (*equity*) sowie Erträge (*income*) und Aufwendungen (*expenses*). Die Definitionen von Vermögenswert und Schuld wurden überarbeitet.

Die wesentlichen Änderungen in der Definition betreffen die Einführung des Begriffs „wirtschaftliche Ressource“ und die damit verbundene Löschung der Verweise auf die Erwartung künftigen wirtschaftlichen Nutzenzuflusses bzw. -abflusses aus der Definition von Vermögenswerten und Schulden. Die Verwendung des Begriffs „Ressource“ bezieht sich auf das Potenzial eines Vermögenswerts oder einer Schuld, eine Übertragung des wirtschaftlichen Nutzens zu erzeugen. Das Board hat entschieden, dass Abschlussersteller, die IFRS 3 anwenden, und Abschluss-

Definition eines Vermögenswerts

Bisherige Definition	Neue Definition
Ein Vermögenswert ist eine Ressource, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.	Ein Vermögenswert ist eine gegenwärtige wirtschaftliche Ressource, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht. Eine wirtschaftliche Ressource ist ein Recht, aus dem ein wirtschaftlicher Nutzen generiert werden könnte.

Definition einer Schuld

Bisherige Definition	Neue Definition
Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.	Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens zur Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit. Eine Verpflichtung ist eine Verantwortung, die das Unternehmen praktisch nicht umgehen kann.



ersteller, die Rechnungslegungsmethoden für regulatorische Abgrenzungsposten unter Anwendung von IAS 8 entwickeln, die im überarbeiteten Rahmenkonzept enthaltenen neuen Definitionen nicht anwenden dürfen, sondern weiterhin auf die im Rahmenkonzept 2010 enthaltenen Definitionen von Vermögenswert und Schuld (und die zugrunde liegenden Konzepte) zurückgreifen müssen.

Ansatz und Ausbuchung

Den bisherigen Ansatzkriterien zufolge ist ein Sachverhalt, der der Definition eines Elements entspricht, zu erfassen, wenn es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ein wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird und dem Sachverhalt Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten oder andere Werte beigegeben werden, die verlässlich ermittelt werden können. Die überarbeiteten Ansatzkriterien nehmen explizit auf die qualitativen

Eigenschaften entscheidungsnützlicher Finanzinformationen Bezug. Das Board hatte sich zum Ziel gesetzt, ein kohärenteres Rahmenkonzept zu schaffen, nicht aber den Umfang der erfassten Vermögenswerte und Schulden zu vergrößern oder zu verkleinern. Die im überarbeiteten Rahmenkonzept enthaltenen Ausbuchungskriterien sind neu.

Bewertung

Die vorherige Fassung des Rahmenkonzepts enthielt wenige Leitlinien zur Bewertung. Das überarbeitete Rahmenkonzept erläutert, welche Informationen die einzelnen Bewertungsgrundlagen bereitstellen und welche Faktoren bei der Auswahl einer Bewertungsmethode zu berücksichtigen sind. Das IASB ist zu dem Schluss gekommen, dass bei unterschiedlichen Gegebenheiten unterschiedliche Bewertungsgrundlagen den Abschlussadressaten jeweils entscheidungsnützliche Informationen bieten können.

Ausbuchung

vollständige oder teilweise Entfernung eines ausgewiesenen Vermögenswerts oder einer ausgewiesenen Schuld aus der Bilanz eines Unternehmens

Die Ausbuchung tritt in der Regel ein

bei einem Vermögenswert

wenn das Unternehmen vollständig oder teilweise die Verfügungsmacht über den ausgewiesenen Vermögenswert verliert

bei einer Schuld

wenn das Unternehmen keine gegenwärtige Verpflichtung mehr für die gesamte ausgewiesene Schuld oder einen Teil davon hat

Die Ausbuchung soll eine wirklichkeitstgetreue Darstellung bieten

- ▶ sowohl aller nach der Transaktion, die zu der Ausbuchung geführt hat, verbliebenen Vermögenswerte und Schulden
- ▶ als auch aller Änderungen der Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens, die aus dieser Transaktion resultieren

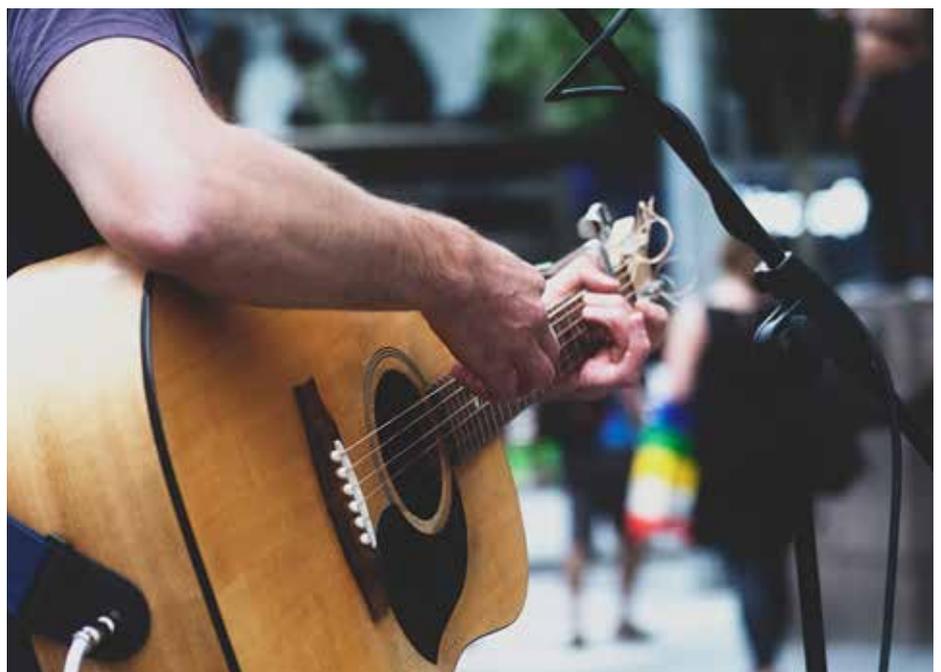


IASB veröffentlicht überarbeitetes Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung

Zwei Kategorien von Bewertungsmaßstäben wurden identifiziert:

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

Die *Bewertung zu historischen Anschaffungskosten* bietet Informationen über Elemente des Abschlusses, die sich aus dem historischen Preis der Transaktion oder des Ereignisses, die bzw. das zu dem zu bewertenden Posten geführt hat, ableiten. Durch die *Bewertung zum Gegenwartswert* werden Finanzinformationen über Elemente des Abschlusses unter Verwendung von Informationen, die aktualisiert wurden, um die Bedingungen zum Bewertungsstichtag abzubilden, bereitgestellt. Als Bewertungsgrundlage für den Gegenwartswert können der beizulegende Zeitwert (*fair value*), der Nutzungswert (*value in use*), der Erfüllungsbetrag (*fulfilment value*) oder die gegenwärtigen Kosten (*current cost*) herangezogen werden.





Bei der Auswahl des Bewertungsmaßstabs ist die Art der Information sowohl in der Bilanz als auch in der (den) Darstellung(en) des finanziellen Erfolgs (sog. *statement(s) of financial performance*, das an die Stelle des bisherigen Begriffs der „Gesamtergebnisrechnung“ tritt) zu berücksichtigen.

Darstellung und Angaben

Das ebenfalls neue Kapitel „Darstellung und Angaben“ enthält Ausführungen zu den folgenden erstmalig eingeführten Konzepten und Leitlinien:

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

Das Kapitel führt den Begriff „Darstellung(en) des finanziellen Erfolgs“ (*statement(s) of financial performance*) ein, der die Gewinn- und Verlustrechnung und die Gesamtergebnisrechnung umfasst. Darüber hinaus wird klargestellt, dass in der Regel alle Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind.

Unsere Sichtweise

Wir unterstützen die Anstrengungen, die der IASB hinsichtlich der Überarbeitung des Rahmenkonzepts unternommen hat. Das Konzept der nützlichen Informationen (relevant und glaubwürdig dargestellt) zieht sich konsequent durch alle Kapitel hindurch und wird letztendlich, so ist es zu hoffen, finanzielle Informationen für die verschiedenen Stakeholder eines Unternehmens nützlicher machen.

Gewinn- und Verlustrechnung

- ▶ Die Gewinn- und Verlustrechnung ist die Hauptinformationsquelle über die Ertragslage eines Unternehmens in der jeweiligen Berichtsperiode.
- ▶ Die Gewinn- und Verlustrechnung kann Teil einer einzigen Darstellung des finanziellen Erfolgs oder eine separate Darstellung sein.
- ▶ Die Darstellung(en) des finanziellen Erfolgs weist (weisen) das Periodenergebnis als Summe (Zwischensumme) aus.
- ▶ Alle Erträge und Aufwendungen werden in der Regel in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Sonstiges Ergebnis

- ▶ In Ausnahmefällen kann das Board beschließen, dass Erträge oder Aufwendungen, die aus einer Änderung des Gegenwartswerts eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit resultieren, nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung, sondern im sonstigen Ergebnis zu erfassen sind.
- ▶ Von dieser Ausnahmeregelung kann das Board Gebrauch machen, wenn dies zu *relevanteren* oder *wirklichkeitsgetreueren* Informationen in der Gewinn- und Verlustrechnung führen würde.

Umgliederung

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