

Reporting Entity

Evelyn Teitler-Feinberg



Evelyn Teitler-Feinberg, Dr. oec. publ., Teitler Consulting, Accounting + Communication, Mitherausgeberin der IRZ – Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, consulting@teitler.ch

Im März 2010 veröffentlichte das IASB im Rahmen des *Conceptual Framework*-Projekts den Exposure Draft zur Phase D „*Reporting Entity*“ (berichterstattende Unternehmen). Das Schlusskapitel soll im Juni 2011 in Kraft treten. Deshalb wird hier schlaglichtartig das vorliegende Konzept vorgestellt.

1. Einleitung

Im September 2010 veröffentlichte das IASB die Phase A „*Objectives and qualitative characteristics*“ des *Conceptual Frameworks* – das sind die Kapitel 1 und 3 des noch zu vervollständigenden *Conceptual Frameworks*. Mit ihrer Veröffentlichung sind diese zwei Kapitel in Kraft getreten, welche die entsprechenden Bestimmungen im bisher gültigen Framework ersetzen. Sobald die **Phase D** „*Reporting Entity*“ abgeschlossen ist, wird nach der Veröffentlichung des Textes von Chapter 2 der *Reporting Entity* sogleich in Kraft treten. Die Vernehmlassungsphase (bzw. Kommentierungsphase) für die Comment Letters hat am 16.7.2010 geendet. Das gesamte Projekt „*Conceptual Framework*“ ist ein gemeinsames Projekt von IASB und FASB.

Im Unterschied zur IFRS-Welt, in der das *Conceptual Framework* sowohl für die Standardentwicklung als auch für allfällige Regulierungslücken in den einzelnen Standards maßgebend ist, ist das *Concept Statement No. 8*, das die Phase A beinhaltet, nicht Teil der *FASB Accounting Standards Codification™*, der Quelle der „*authoritative US GAAP*“¹, die vom FASB als solche anerkannt werden. Vielmehr beschreiben die *Concept Statements* der US GAAP die Konzepte, welche den Ausführungsbestimmungen (der Guidance) für Methoden der finanziellen Rechnungslegung zugrunde liegen. Die *Concept Statements* dienen auch als Basis zur Überprüfung der geltenden Guidance. Sie haben demgemäß grundsätzlich die Funktion einer Lehrmeinung von Gewicht.

Inhaltlich wurde jedoch der **Konvergenz** der Rechnungslegungssysteme Genüge getan: Die Formulierungen der Chapters bzw. des *Concept Statements No. 8* weichen lediglich hinsichtlich der kulturellen sprachlichen Gepflogenheiten voneinander ab, sind aber sinngemäß identisch. Bedauerlich ist allerdings, dass bezüglich der fundamentalen Frage der Autorität des *Conceptual Frameworks* die Amerikaner keinen Schritt der IFRS-Welt entgegengekommen sind.

In Abb. 1 findet sich eine Übersicht über alle Phasen des *Conceptual Frameworks*. **Ziel** des Gesamtprojekts für das IASB ist es, eine solide Basis für die künftige Standardentwicklung zu setzen, damit die IFRS prinzipienorientiert bleiben können, in sich konsistent sind und mit den US GAAP „*converged*“. Ausgangspunkt sind dabei die geltenden Frameworks von IASB und FASB. Durch den Abschluss der Phase A hat das FASB² zwei *Concepts Statements* ersetzt. Die neue Version trat ebenfalls sofort in Kraft. Gemeinsam ist den gültigen und kommenden Konzepten des Frameworks, dass sie in der IFRS- und US GAAP-Welt dem Grundsatz folgen: Die einzelnen Standards gehen dem Framework vor.

¹ Vgl. Topic 105, Generally Accepted Accounting Principles.

² Vgl. Concepts Statements No. 1 „Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises“, Conceptual Framework for Financial Reporting – Chapter 1 „The Objective of General Purpose Financial Reporting“ and Chapter 3 „Qualitative Characteristics of Useful Financial Information“ sowie das Concept Statement No. 2 „Qualitative Characteristics of Accounting Information“ durch das Concept Statement No. 8.

Keywords:

- Conceptual Framework
- Concept Statments No. 8
- finanzielle Berichterstattung
- proprietary perspective
- entity perspective
- „control“

Phase	Thema innerhalb des <i>Conceptual Frameworks</i>
A	<i>Objectives and qualitative characteristics</i> (in Kraft)
B	<i>Definitions of elements, recognition and derecognition</i> (kein Zeitplan veröffentlicht)
C	<i>Measurement</i> (Discussion Paper für Ende 2010 geplant, ED 2011)
D	<i>Reporting entity concept</i> (ED liegt vor)
E	<i>Boundaries of financial reporting, and Presentation and Disclosure</i> [*]
F	<i>Purpose and status of the framework</i> [*]
G	<i>Application of the framework to not-for-profit entities</i> [*]
H	<i>Remaining Issues, if any</i> [*]

[*] Die Phasen E bis H sind noch nicht in Angriff genommen worden.

Abb. 1: Phasen des Conceptual Frameworks

Der ED *Reporting Entity* umfasst lediglich 17 Seiten, einschließlich der *Invitation to Comment, Preface, Summary* und *Basis for Conclusions*. Die vorgeschlagenen Normen beschränken sich auf 12 Paragraphen.

Für berichterstattende Unternehmen bzw. *Reporting Entities* ist nicht die rechtliche Struktur entscheidend.

2. Was kennzeichnet ein berichterstattendes Unternehmen gemäß Entwurf?

Der Begriff „*Reporting Entity*“ existiert im geltenden Framework nicht. Die Einführung des Begriffs wird aber von den Kommentatoren des ED fast einhellig begrüßt. Die Gliederung des normativen Teils des ED zeigt Abb. 2.

Allgemeines Ziel der **finanziellen Berichterstattung** sei es, finanzielle Informationen über das berichterstattende Unternehmen (*reporting entity*) bereitzustellen. Diese sollen bewirken, Entscheidungen mit Blick auf die Mittelbeschaffungsmöglichkeiten des Unternehmens zu treffen sowie auch Entscheidungen über das Management und den Verwaltungsrat bezüglich der Beurteilung, ob die Mittel zielgerichtet, effizient und wirkungsvoll eingesetzt worden seien³.

So lautet der Definitionsvorschlag⁴:

Ein berichterstattendes Unternehmen ist durch **drei Eigenschaften** gekennzeichnet:

- (a) wirtschaftliche Tätigkeiten eines Unternehmens werden ausgeführt,

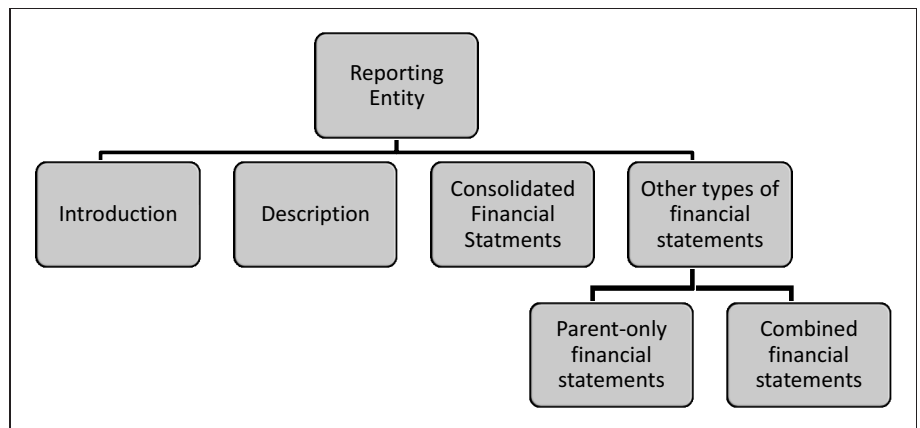


Abb. 2: Gliederung des ED „*The Reporting Entity*“

- wurden ausgeführt oder werden ausgeführt werden;
- (b) diese wirtschaftlichen Tätigkeiten können von den Tätigkeiten anderer Unternehmen objektiv unterschieden werden und auch vom wirtschaftlichen Umfeld, in dem das Unternehmen existiert;
- (c) die finanziellen Informationen über die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Unternehmens haben das Potenzial, nützlich zu sein für die Entscheidungsfindung bezüglich der Mittelbeschaffung für das Unternehmen und für die Beurteilung des Managements und des Verwaltungsrates hinsichtlich der Effektivität und der Effizienz in der Nutzung der zur Verfügung gestellten Mittel.

Diese Eigenschaften sind notwendig, aber nicht immer ausreichend zur Identifizierung eines berichterstattenden Unternehmens.

Im Diskussionspapier hieß es noch „*business activities*“, während nunmehr von wirtschaftlichen Tätigkeiten gesprochen wird⁵. Die neue Umschreibung erweitert den Fokus des Begriffs.

Gemäß dem bereits in Kraft getretenen Chapter 1 sind an der finanziellen Berichterstattung interessiert: gegenwärtige und künftige Investoren, Darlehensgeber sowie andere Gläubiger⁶. Was bringt nun die **Umschreibung** der *Reporting Entity*? Sie ist in der Tat aus zwei Gründen **bedeutsam**: Zum einen gibt nicht die rechtliche Struktur den Ausschlag, sondern im Sinne von *Substance over Form* ist die *Reporting Entity* unabhängig von rechtlichen Erscheinungsformen zu definieren⁷; zum anderen ist die *Reporting Entity* bis jetzt noch nicht definiert, auch wenn bei-

spielsweise IAS 1 sowie auch IFRS 3 diesen Begriff verwenden. Im Weiteren definiert der Entwurf – ausführlicher wie der geltende IAS 27 – den Begriff Kontrolle und hält fest: Joint Ventures und assoziierte Unternehmen führen nicht zu einer Konsolidierung. Man kann sich generell fragen, ob diese Teilaspekte bereits im Framework angetippt werden sollten. Auch die FER äußerte sich in ihrem *Comment Letter* zum Discussion Paper in dieser Hinsicht. Als Folge des Ausschlusses der Konsolidierung bei *Joint Control* müsste ebenfalls IAS 31 die Quotenkonsolidierung⁸ ausschließen. Sonst ergäbe sich die unschöne Situation, dass in einem wesentlichen Aspekt ein Standard das Regelwerk aushebeln würde.

Die *Parent-only financial statements*, die Holding-Abschlüsse, könnten gemäß dem Entwurf nützlich sein, wenn sie zusammen mit dem Gruppenabschluss offengelegt würden. Sie wären aber nicht obligatorisch⁹.

„*Combined statements*“ könnten geneigt sein, nützliche Informationen über ge-

³ Vgl. freie Übersetzung von Paragraph RE1 des ED Conceptual Frameworks for Financial Reporting, The Reporting Entity.

⁴ Vgl. ED Conceptual Framework for Financial Reporting, The Reporting Entity, Paragraph RE2, frei übersetzt.

⁵ Vgl. Discussion Paper, Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting, Paragraph 22

⁶ Vgl. Conceptual Frameworks for Financial Reporting 2010, Paragraph OB2.

⁷ Vgl. ED Conceptual Framework for Financial Reporting, The Reporting Entity, Paragraph RE5.

⁸ Vgl. IAS 31.30.

⁹ Vgl. ED Conceptual Framework for Financial Reporting, The Reporting Entity, Paragraph RE11.

meinsam kontrollierte Unternehmen zu erbringen¹⁰.

Angeregt wurde, den Begriff „entity“ zu definieren – als Hilfestellung zur besseren Umschreibung von „reporting entity“.

3. Welche Reaktionen rief der ED hervor?

Von den 112 eingegangenen *Comment Letters* stammen 8 von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, 42 von nationalen Standardsetzern und Fachorganisationen, aber auch 19 von Anwendern; 33 Kommentare sind Europa zuzuordnen. Bedauerlicherweise wurden Nord- und Südamerika bei der Zählung von 43 Antworten in einen Topf geworfen¹¹. Die Analyse wurde im *Oktober Joint Meeting* von IASB und FASB als Agenda-Papier vorbereitet.

Allgemein wurde moniert, der Entwurf sei unklar: „*should, must or could general purpose financial statements*“ bereitgestellt werden? Auch wurde angeregt, den Begriff „entity“ zu definieren, dann wäre es einfacher, „*reporting entity*“ zu umschreiben. Überdies wird vorgeschlagen, die „*special purpose financial statements*“ von den „*general purpose financial statements*“ abzugrenzen. Weshalb wurde nicht – wie im Discussion Paper angeregt – festgelegt, ob die finanzielle Berichterstattung aus der **Perspektive** der Muttergesellschaft (*proprietary perspective*) oder aus der Unternehmensperspektive (*entity perspective*) zu erstellen sei? Auch die EFRAG, der DRSC und das ASB wünschten in ihren *Comment Letters* eine Definition dieser Ausgangslage. Noch beim Discussion Paper war das IASB der Ansicht, die „*entity perspective*“ müsse für Konzernabschlüsse explizit verlangt werden. Die FER schloss sich in ihrer Vernehmlassungsantwort zum Diskussionspapier dieser Forderung an. Auch wurde gewünscht, bereits in der Definition der *Reporting Entity* solle der Begriff „*control*“ benutzt werden, nämlich die Kontrolle über die wirtschaftlichen Tätigkeiten.

Die IOSCO verlangt in ihrem *Comment Letter*, im Lichte der einheitlichen Umsetzung möge eine Guidance eingefügt werden bezüglich des Begriffs „*econo-*

mic activities that can be objectively distinguished from those of other entities“. Auch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young fordert, der Begriff „*Reporting Entity*“ solle auf Standardebene Eingang finden und dort näher beschrieben werden, um eine *Unité de Doctrine* zu erreichen.

4. Sind die geplanten Neuerungen sinnvoll?

Sinnvoll ist es bestimmt, den Begriff des berichterstattenden Unternehmens zu definieren. Zu wünschen bleibt, dass das Projekt „Konsolidierung“ dann im **Ein-klang** mit den Konzepten der „*Reporting Entity*“ abgeschlossen und der definierte Begriff „*control*“ auch im Projekt „Konsolidierung“ verwendet wird. Das IASB vermerkt zu Recht, das Framework sei das „Huhn“ und der Standard das „Ei“, wobei die allgemeinen Formulierungen bezüglich „*control*“ der Standardentwicklung noch genügend Raum lassen würden¹². Statt andere Gläubiger (*other creditors*) als **Adressaten** zu nennen, wäre es angebracht, den Kreis zu öffnen und dafür allgemeiner von „anderen Anwendern“ (*other users oder stakeholders*) zu sprechen, damit z.B. die Mitarbeiter oder Spender einer NPO nicht von vornherein ausgeschlossen sind¹³.

Der ED hebt hervor, auch ein **Teil einer Unternehmung** könne sich als *Reporting Entity* qualifizieren, falls sich dieser Teil vom Rest der Unternehmung unterscheidet und die Informationen über diesen Unternehmensteil das Potenzial haben, nützlich zu sein, um Entscheidungen zu fällen bezüglich der Zurverfügungstellung von Ressourcen¹⁴. Als Beispiel wird ein möglicher Investor genannt, der überlegt, ob er einen Geschäftszweig (*branch oder division*) erwerben soll. Diesbezüglich wird ein weites Feld geöffnet:

- Geht es hier um ein Segment, welches ja durch IFRS 8 hinsichtlich der Offenlegung bereits abgedeckt wäre? Insofern würde ein Widerspruch zu IFRS 8 geschaffen und unterstellt, für ein Segment genügen gegebenenfalls die Erfordernisse von IFRS 8 nicht.
- Geht es bei diesem Unternehmensteil um einen Teil der rechtlichen Einheit oder einen Teil des berichterstattenden Unternehmens? Das müsste in jedem Fall geklärt werden.

- Müsste zu diesem Teil ein Teilkonzernabschluss erstellt werden?

Meines Erachtens werden hier Widersprüche und Fragen auf den Plan gerufen, ohne dass der Paragraph zusätzlichen Nutzen stiftet.

Parent-only statements sind gemäß ED freiwillig, und es wird auch nicht diskutiert, ob diese IFRS-konform sein müssten. Folglich darf angenommen werden, dass diese zu Recht auch in **Übereinstimmung** mit dem *Local GAAP* – im vorliegenden Fall mit dem Obligationenrecht – sein könnten. Dies ist wegen der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Abschlusses für die Steuerbemessung bedeutsam.

5. Fazit

Der vorliegende Entwurf geht Fragen an, die ein Framework lösen sollte und ist deshalb zu begrüßen. Dagegen ist die stückweise Inkraftsetzung der einzelnen Phasen eher befremdlich; handelt es sich doch beim geltenden Framework nur um 110 Paragraphen. Es müsste doch möglich sein, eine Erneuerung aus einem Guss zu schaffen. Dies würde es bestimmt erleichtern, die notwendige Konsistenz zu erreichen. Ein großer Wertmühtropfen ist die fundamental ungleiche Hierarchiestufe (*authority*) des Frameworks beim IASB und beim FASB: Während das IASB das Framework als Teil der IFRS einstuft, haben die *Concept Statements* keinen zwingenden Charakter; diese stellen nur eine „Meinung mit Gewicht“ dar.

IRZ

¹⁰ Vgl. ED Conceptual Framework for Financial Reporting, The Reporting Entity, Paragraph RE12.

¹¹ Die Analyse der Comment Letters ist als Observer Note für das Oktober Board Meeting des IASB unter: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/E5BCA4E5-BF2E-442E-93CB-E2FD9F4B0BCF/0/CF1010b12obs.pdf> (abgerufen am 12.11.2010) verfügbar.

¹² Vgl. ED Conceptual Framework for Financial Reporting, The Reporting Entity, Paragraph BC11.

¹³ Vgl. Accounting Standards Board ASB, Comment Letter, <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175821171836&blobheader=application%2Fpdf>, abgerufen am 18.11.10

¹⁴ ED Conceptual Framework for Financial Reporting, The Reporting Entity, Paragraph RE6.