



---

**Conceptual Framework for  
Financial Reporting  
Phase D: The Reporting Entity**

Diskussionspapier

Kirsten Davids

**Öffentliche Diskussion**

Berlin, 5.9.2008



---

## Diskussionspapier

- FASB und IASB haben im Mai 2008 ein gemeinsames Diskussionspapier „*Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting – The Reporting Entity*“ veröffentlicht
- Die Kommentierungsfrist endet am **29. September 2008**

## Aufbau des Diskussionspapiers

<p><b>Das <i>Reporting Entity</i> Konzept</b> (Tz. 6-28)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Definition der „reporting entity“ vs. Beschreibung</li> <li>• Keine Begrenzung auf die rechtliche Einheit</li> </ul>	<p><b>Group Reporting Entity</b> (Tz. 29-105)</p> <p>Mögliche Definition der <i>Group Reporting Entity</i> (drei mögliche Konzepte)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>controlling entity</i> (Tz. 63ff.),</li> <li>• <i>common control</i> (Tz. 80ff.) und</li> <li>• <i>risk and reward</i> (Tz. 96ff.)</li> </ul>	<p><b>Parent Entity Financial Reporting</b> (Tz. 106-140)</p> <p>Zwei mögliche Perspektiven:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>entity perspective</i> (Tz. 108f.)</li> <li>• <i>parent company approach</i> (Tz. 110ff)</li> </ul> <p>F/S providing useful information (Tz. 119ff.):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Einzelabschluss des Mutterunternehmens</i></li> <li>• <i>Konzernabschluss</i></li> <li>• <i>beide</i></li> </ul>	<p><b>Control Issues</b> (Tz. 141-161)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ermittlung, ob eine Einheit Kontrolle über eine andere Einheit hat (Tz. 142ff.)</li> <li>• Kontrolle mittels anderer Wege als „legal rights“ (Tz. 148ff.)</li> <li>• Latente Kontrolle und Optionen (Tz. 151ff.)</li> <li>• Kontrolle durch das Recht, Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen (Tz. 158ff.)</li> <li>• Kontrolle, gemeinschaftliche Führung und maßgeblicher Einfluss (Tz. 159ff.)</li> </ul>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



---

# 1. Das Reporting Entity Konzept

(Tz. 6-28)



## Weite Beschreibung der *Reporting Entity* vs. präziser Definition (I)

- Die vorläufige Sicht von IASB und FASB ist, dass eine *reporting entity* (berichtende Einheit) nicht auf Geschäftsaktivitäten, die als rechtliche Einheit strukturiert sind, begrenzt sein soll, sondern weit umschrieben werden soll als ***abgegrenzter Bereich von Geschäftsaktivitäten, der für gegenwärtige und potentielle Eigenkapitalgeber, Kreditgeber und sonstige Kapitalgeber von Interesse ist*** (Tz. 24).
- Die Beschreibung einer berichtenden Einheit soll eindeutig mit dem Ziel der Finanzberichterstattung verbunden sein (Tz. 23ff.)
  - *Ziel der Finanzberichterstattung ist es, Finanzinformationen über die berichtende Einheit zur Verfügung zu stellen, die für gegenwärtige und potentielle Eigenkapitalgeber, Kreditgeber und sonstige Kapitalgeber nützlich sind bei ihrer Entscheidungsfindung als Kapitalgeber (ED Framework Phase A)*
- Mit dieser Verknüpfung will der IASB ausdrücken, dass das Rahmenkonzept sich auf diese abgegrenzten Bereiche von Geschäftsaktivitäten, die für gegenwärtige und potentielle Eigenkapitalgeber, Kreditgeber und sonstige Kapitalgeber von Interesse sind, fokussiert (Tz. 27).



---

## Weite Beschreibung der *Reporting Entity* vs. präziser Definition (II)

### Ansicht des IASB/FASB

- IASB und FASB diskutieren im Diskussionspapier die verschiedenen Argumente für/gegen die Notwendigkeit einer präzisen Definition von “*reporting entity*” und sind der vorläufigen Ansicht, dass eine präzise Definition nicht notwendig ist. (Tz. 22)



---

## 2. Group Reporting Entity

(Tz. 29 – 105)



## Kontrolle als Basis für die Ermittlung der Zusammensetzung einer *Group Reporting Entity*

Arbeitsdefinition von „Kontrolle“ (Tz. 49):

- Kontrolle über eine Einheit ist die **Möglichkeit**, die Finanz- und Geschäftspolitik der Einheit zu bestimmen [POWER],  
um  
Nutzen aus dieser Einheit zu ziehen (oder das Auftreten von Verlusten zu verringern) und die Höhe dieses Nutzens zu erhöhen, beizubehalten oder zu schützen (oder den Umfang der Verluste zu reduzieren). [BENEFIT]

*Kontrolle* bei der Definition eines Vermögenswertes (**asset**) im bestehenden Rahmenkonzept (Tz. 49 (a))

„Ein Vermögenswert ist eine Ressource,

- (a) die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht  
und
- (b) von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.“



---

## Ansätze zur Abgrenzung des Bereichs von Geschäftsaktivitäten (I)

- Der Board diskutierte drei Ansätze zur Abgrenzung des „Bereichs von Geschäftsaktivitäten“ (***area of business activity***):
  - Das Konzept der beherrschenden Einheit (“*controlling entity model*”)(Tz. 64ff.);
  - Das Konzept der gemeinschaftlichen Kontrolle (“*common control model*”) (Tz. 80ff.);
  - Das Risiken und Chancen Modell (“*risk and rewards model*”) (Tz. 96ff.).



## Ansätze zur Abgrenzung des Bereichs von Geschäftsaktivitäten (II)

### Ansicht des IASB/FASB:

- Das **Konzept der beherrschenden Einheit** sollte als die **primäre** Basis für die Ermittlung der Zusammensetzung der *group reporting entity* verwendet werden. (Tz. 95)
- Da es Gelegenheiten gibt, in denen die Anwendung des **Konzepts der gemeinschaftlichen Kontrolle** nützliche Informationen für Eigenkapitalgeber, Kreditgeber und sonstige Kapitalgeber zur Verfügung stellt, sollte im Rahmenkonzept das Kapitel über die berichtende Einheit auch eine Diskussion über das Konzept der gemeinschaftlichen Kontrolle beinhalten. Auf Standardebene sollte dann ermittelt werden, wann das Konzept der gemeinschaftlichen Kontrolle angewendet werden muss (oder kann). (Tz. 95)
- Das **Risiko und Chancen Modell** bietet keine hinreichend feste konzeptionelle Basis zur Ermittlung der Zusammensetzung einer *group reporting entity*, da es zu weitgehend ist. (Tz. 104)



---

## **3. Parent Entity Financial Reporting**

(Tz. 106 – 140)



## Perspektiven für die Erstellung von *Consolidated Financial Statements* (I)

### **Entity Perspective** (Tz. 115)

- Bei der *entity perspective* ist beabsichtigt, dass die Informationen über Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen der konsolidierten Gruppe die Perspektive der Gruppe widerspiegeln, nicht die der Anteilseigner des Mutterunternehmens.

### **Parent Company Approach** (Tz. 114)

- Bei dem *parent company approach* ist beabsichtigt, dass die Informationen über Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen der konsolidierten Gruppe die Perspektive der Anteilseigner des Mutterunternehmens widerspiegeln.



---

## Perspektiven für die Erstellung von *Consolidated Financial Statements* (II)

### Ansicht des IASB/FASB

- Die Boards haben sich für die **entity perspective** entschieden (ED for Framework Phase A)



## Einzelabschluss des Mutterunternehmens und Konzernabschluss (I)

Zur Diskussion stehen drei Möglichkeiten (Tz. 119ff.):

- Sowohl Einzelabschlüsse der MU als auch Konzernabschlüsse stellen entscheidungsnützliche Informationen für den externen Adressaten zur Verfügung und der Einzelabschluss (EA) des MU sollte generell zusätzlich zum Konzernabschluss zur Verfügung gestellt werden;
- Sowohl Einzelabschlüsse der MU als auch Konzernabschlüsse stellen entscheidungsnützliche Informationen für den externen Adressaten zur Verfügung. Der EA des MU sollte daher manchmal zusätzlich zum KA zur Verfügung gestellt werden;
- Das MU darf nur einen externen Abschluss für allgemeine Zwecke (*General Purpose Financial Reporting*) veröffentlichen und das muss der KA sein. Der EA des MU darf nicht in den KA aufgenommen werden, einige Informationen zum MU können aber in den KA aufgenommen werden.



---

## Einzelabschluss des Mutterunternehmens und Konzernabschluss (II)

Die vorläufige Ansicht der Boards ist, dass (Tz. 136ff.)

- Konzernabschlüsse/konsolidierte Abschlüsse nützliche Informationen für Eigenkapitalgeber, Kreditgeber und sonstige Kapitalgeber zur Entscheidungsfindung in ihrer Funktion als Kapitalgeber zur Verfügung stellen (Tz. 136);
- ein Mutterunternehmen immer einen Konzernabschluss / konsolidierten Abschluss aufstellen sollte. Dieser Konzernabschluss / konsolidierte Abschluss beinhaltet Informationen über die wirtschaftlichen Ressourcen des Mutterunternehmens, Ansprüche gegen diese Ressourcen, die Aufwirkungen von Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen und Sachverhalten, die die Ressourcen oder Ansprüche gegen diese Ressourcen verändern (Tz. 137);
- das Rahmenkonzept die Erstellung von Einzelabschlüssen des Mutterunternehmens nicht ausschließen sollte, vorausgesetzt dass sie in den selben Finanzberichten enthalten sind wie der Konzernabschluss / konsolidierte Abschluss (Tz. 140).



---

## 4. Control Issues

(Tz. 141 – 161)



## Die vorläufige Ansicht der Boards zu ... (I)

- **Ermittlung, ob eine Einheit Kontrolle über eine andere Einheit hat**
  - Die vorläufige Ansicht der Boards ist, dass die Beurteilung, ob eine Einheit Kontrolle über eine andere Einheit hat, die Beurteilung aller bestehenden Fakten und Umstände erfordert (Tz. 147).
- **Kontrolle auf anderem Wege als durch gesetzliche Rechte**
  - Das Kontrollkonzept im Rahmenkonzept sollte nicht auf Sachverhalte begrenzt sein, in denen eine Einheit über ausreichend Stimmrechte oder sonstige gesetzliche Rechte verfügt, die Finanz- und Geschäftspolitik einer anderen Einheit zu bestimmen, sondern es sollte eher ein breites Konzept sein, welches wirtschaftlich ähnliche Sachverhalte umfasst (Tz. 149);
  - Schwierigkeiten, die in der Praxis bei der Anwendung des Konzepts aufkommen, sind auf Standardebene zu adressieren (Tz. 150).



## Die vorläufige Ansicht der Boards zu ... (II)

- **Latente Kontrolle und die Behandlung von Optionen** (Tz. 156)
  - Sofern keine anderen Fakten und Sachverhalte vorliegen, übt der Optionsinhaber keine Kontrolle über das andere Unternehmen oder die Anteile an dem anderen Unternehmen aus.
  - Der Optionsinhaber mag die Möglichkeit haben, Kontrolle auszuüben, jedoch übt er keine Kontrolle aus, solange die Option nicht ausgeübt wurde.
- **Macht (*power*) wird nicht mit anderen geteilt**
  - Eine Einheit hat nicht die Macht über eine andere, wenn sie die Zustimmung anderer benötigt, um die Finanz- und Geschäftspolitik der anderen Einheit bestimmen zu können (Tz. 158).
- **Kontrolle, gemeinschaftliche Führung und maßgeblicher Einfluss**
  - In einem Joint Venture hat keines der individuellen Partnerunternehmen Kontrolle über das Joint Venture. Daher handelt es sich bei dem Verhältnis zwischen dem jeweiligen Partnerunternehmen und dem Joint Venture nicht um ein Kontrollverhältnis (Tz. 160).
  - „Maßgeblicher Einfluss“ ist kein Kontrollverhältnis (Tz. 161).



---

## 5. Fragen aus dem Diskussionspapier



## Weite Beschreibung der *Reporting Entity* vs. präziser Definition

1. Stimmen Sie zu, dass das, was eine berichtende Einheit begründet, nicht auf Geschäftsaktivitäten begrenzt sein soll, die als rechtliche Einheit strukturiert sind? Sofern nicht, warum?
2. Stimmen Sie zu, dass das Rahmenkonzept die berichtende Einheit weit umschreiben (und nicht präzise definieren) sollte als abgegrenzter Bereich von Geschäftsaktivitäten, der für gegenwärtige und potentielle Eigenkapitalgeber, Kreditgeber und sonstige Kapitalgeber von Interesse ist? Sofern nicht, warum?

Beispielsweise könnten Sie der Ansicht sein, dass das Rahmenkonzept eine präzise Definition der berichtenden Einheit zur Verfügung stellen sollte. Sofern dies Ihre Ansicht ist, welche Definition würden Sie vorschlagen?

Stimmen Sie nicht zu, dass die Beschreibung der berichtenden Einheit einen Verweis auf gegenwärtige und potenzielle Eigenkapitalgeber, Kreditgeber und sonstige Kapitalgeber enthalten soll? Sofern ja, warum?



## Ansätze zur Abgrenzung des Bereichs von Geschäftsaktivitäten

3. Stimmen Sie zu, dass das Risiko und Chancen Modell keine konzeptionell robuste Basis für die Ermittlung der Zusammensetzung der *group reporting entity* bietet und dass, mit der Ausnahme dass es Überschneidungen mit dem Konzept der beherrschenden Einheit gibt, das Risiko und Chancen Modell nicht weiter in der “Reporting Entity” Phase des Rahmenkonzepts berücksichtigt werden sollte? Sofern nicht, warum?
4. Unter der Annahme, dass Kontrolle als Basis für die Ermittlung der Zusammensetzung einer *group reporting entity* verwendet wird, stimmen Sie zu, dass
  - a) Kontrolle auf Ebene des Rahmenkonzepts definiert werden sollte?
  - b) Die Definition von Kontrolle sowohl ein POWER als auch ein BENEFIT Element enthalten sollte?Sofern nicht, warum? Haben Sie beispielsweise einen alternativen Vorschlag für die Definition von Kontrolle?



## Ansätze zur Abgrenzung des Bereichs von Geschäftsaktivitäten

5. Stimmen Sie zu, dass die Zusammensetzung einer *group reporting entity* auf Kontrolle basieren sollte? Sofern nein, warum? Wenn Sie beispielsweise der Ansicht sind, dass eine andere Basis verwendet werden sollte, welche schlagen Sie vor?
6. Unter der Annahme, dass Kontrolle als Basis für die Ermittlung der Zusammensetzung einer *group reporting entity* angewendet wird, stimmen Sie zu, dass das Konzept der beherrschenden Einheit (*controlling entity model*) als primäre Basis für die Ermittlung der Gruppenzusammensetzung verwendet wird? Sofern nicht, warum?
7. Stimmen Sie zu, dass das Konzept der gemeinschaftlichen Kontrolle (*common control model*) nur in Einzelfällen angewendet werden sollte? Sofern nicht, warum? Würden Sie beispielsweise die Zusammensetzung einer *group reporting entity* nur auf das Konzept der beherrschenden Einheit (*controlling entity model*) begrenzen? Oder würden Sie die Anwendung des Konzepts der gemeinschaftlichen Kontrolle (*common control model*) ausweiten? Sofern Sie die Anwendung des *common control model* – zumindest in Einzelfällen - befürworten, sehen Sie es in diesen Fällen dann eher als Ausnahme (oder Ersatz) zum Konzept der beherrschenden Einheit (*controlling entity model*) oder stellt es eindeutig ein eigenständiges Konzept dar? Bitte begründen Sie Ihre Antwort.



## Perspektiven für die Erstellung von *Consolidated Financial Statements*

8. Stimmen Sie zu, dass Konzernabschlüsse / konsolidierte Abschlüsse die Perspektive der konsolidierten Gruppe und nicht die Perspektive der Anteilseigner des Mutterunternehmens wider spiegeln sollten? Sofern nicht, warum?



## Einzelabschluss des Mutterunternehmens und Konzernabschluss

9. Stimmen Sie zu, dass Konzernabschlüsse / konsolidierte Abschlüsse entscheidungsnützliche Informationen für Eigenkapitalgeber, Kreditgeber und andere Kapitalgeber zur Verfügung stellen? Sofern nicht, warum?
10. Stimmen Sie zu, dass das Rahmenkonzept die Erstellung von Einzelabschlüssen des Mutterunternehmens nicht ausschließen sollte, vorausgesetzt dass sie in den selben Finanzberichten enthalten sind wie der Konzernabschluss / konsolidierte Abschluss? Sofern nicht, warum?



## Fragen zu Control Issues (I)

11. Stimmen Sie im Hinblick auf das Kontrollkonzept und im Zusammenhang damit, dass eine Einheit Kontrolle über eine andere Einheit ausübt, damit überein, dass
- a) die Ermittlung, ob Kontrolle existiert, die Beurteilung aller bestehenden Fakten und Sachverhalte erfordert und es daher weder Einzelfaktoren oder -umstände gibt, die dazu führen, dass eine Einheit in allen Fällen Kontrolle über eine andere Einheit ausübt, noch einzelne Fakten oder Sachverhalte – wie beispielsweise die Mehrheit der Stimmrechte – eine notwendige Voraussetzung dafür sein sollten, dass Kontrolle vorliegt? Sofern nicht, warum?
  - b) das Kontrollkonzept Situationen berücksichtigen sollte, in welchen zwar Kontrolle existiert, diese aber nur befristet ist? Sofern nicht, warum?
  - c) das Kontrollkonzept nicht auf Sachverhalte begrenzt sein sollte, in denen die Einheit über ausreichende Stimmrechte oder sonstige gesetzliche Rechte verfügt, um die Finanz- und Geschäftspolitik der anderen Einheit zu bestimmen, sondern eher ein breites Konzept darstellen sollte, welche wirtschaftlich ähnliche Sachverhalte berücksichtigt? Sofern nicht, warum?



## Fragen zu Control Issues (II)

- d) wenn keine weiteren Fakten und Sachverhalte vorliegen, die Tatsache dass eine Einheit über ausreichend Stimmrechtsoptionen verfügt, die – sofern ausgeübt – der Einheit Kontrolle über die andere Einheit gewähren würden, als alleiniger Faktor nicht ausreicht um zu begründen, dass die Einheit bereits Kontrolle über die andere Einheit ausübt? Sofern nicht, warum?
  - e) um das POWER Element in der Kontrolldefinition zu erfüllen, Kontrolle nur von einer Einheit ausgeübt werden kann? Mit anderen Worten, stimmen Sie zu, dass das POWER Element nicht erfüllt ist, wenn eine Einheit die Zustimmung anderer erlangen muss, um die Finanz- und Geschäftspolitik der anderen Einheit zu bestimmen? Sofern nicht, warum?
  - f) „maßgeblicher Einfluss“ auf die Entscheidungen im Zusammenhang mit der Finanz- und Geschäftspolitik einer anderen Einheit nicht ausreichen ist, um die Existenz von Kontrolle über die andere Einheit zu begründen. Sofern nicht, warum?
12. Sollten vorgenannte Sachverhalte eher auf Standardebene als auf Ebene des Rahmenkonzepts adressiert werden? Sofern ja, welche Sachverhalte und warum?



## Allgemeine Frage

13. Gibt es weitere konzeptionelle Themen, entweder im Zusammenhang mit dem Kontrollkonzept oder im Zusammenhang mit sonstigen Aspekten des “Reporting Entity” Konzepts, die in dem Diskussionspapier nicht adressiert sind aber auf konzeptioneller Ebene adressiert werden sollten? Sofern ja, welche Themen und warum?



Zimmerstr. 30  
10969 Berlin

Tel. 030 20 64 12 0  
Fax 030 20 64 12 15

[www.drsc.de](http://www.drsc.de)  
[info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)