

praxis-forum

Alert!

IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen veröffentlicht

Bilanzierungsvereinfachung für den Mittelstand – Anwendung in Deutschland ungewiss

Am 09.07.2009 hat der International Accounting Standards Board (IASB) einen eigenständigen internationalen Rechnungslegungsstandard für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS für KMU) veröffentlicht. Dieser soll mit einem Umfang von knapp 10 Prozent der für kapitalmarktorientierte Unternehmen geltenden „vollen IFRS“ eine vereinfachte und kostengünstige Bilanzierungsalternative für kleine und mittelgroße Unternehmen sein. Im Vergleich zu dem im Februar 2007 erschienenen Entwurf enthält der endgültige IFRS für KMU zahlreiche Ansatz-, Bewertungs- und Angabeerleichterungen. Noch ist allerdings unklar, ob es nach der jüngsten Reform des HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierung-Gesetz (BilMoG) zu einer Umsetzung des IFRS für KMU in Deutschland kommen wird.

Hintergrund

Mit der Veröffentlichung des IFRS für KMU geht nach sechs Jahren Arbeitszeit eines der umfangreichsten Projekte des IASB zu Ende. In Deutschland war der im Jahr 2007 erschienene Standardentwurf von Anfang an starker Kritik ausgesetzt. Insbesondere der im Entwurf verankerte verpflichtende Rückgriff auf die teilweise sehr komplexen Regelungen der „vollen IFRS“ sowie die Regelungen zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital galten für viele mittelständische Unternehmen als kaum umsetzbar. Der nun erschienene, 230 Seiten lange IFRS für KMU richtet sich an „nicht öffentlich rechenschaftspflichtige“ Unternehmen, also an Unternehmen, die nicht am Kapitalmarkt notiert sind und deren Geschäftszweck nicht die treuhänderische Vermögensverwaltung für eine große Anzahl Kunden ist (z.B. Banken, Versicherungen oder Investmentfonds). Größenabhängige Abgrenzungskriterien bestehen nicht, da die Umsetzung des Standards den jeweiligen Gesetzgebern überlassen bleibt.

Der IFRS für KMU ist ein eigenständiges, in sich geschlossenes Werk, das zwar auf den Grundprinzipien der „vollen IFRS“ aufbaut, diese allerdings in einer auf die Bedürfnisse kleiner und mittelgroßer Unternehmen abgestimmten, vereinfachten Weise umsetzt. Der Standard ist in 35 Abschnitte unterteilt, diese sind sachlogisch nach Themengebieten gegliedert. Auf die Regelung einer Reihe typischerweise für KMU nicht relevanter Themenbereiche wurde bewusst verzichtet. Zahlreiche in den „vollen IFRS“ enthaltenen Ansatz- und Bewertungswahlrechte wurden nicht übernommen, sondern durch vereinfachte Methoden ersetzt. Insbesondere wird die Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert („Fair Value“) weitgehend eingeschränkt und in der Regel nur dort zugelassen, wo Marktwerte direkt ermittelt werden können. Die Angabepflichten wurden ebenfalls

erheblich reduziert. Neben dem Standard hat der IASB einen Musterabschluss, eine Darstellungs- und Angaben-Checkliste sowie umfangreiche Anwendungsleitlinien herausgegeben, wodurch die Umsetzung wesentlich erleichtert wird.

Nicht geregelte Sachverhalte

Die folgenden Themengebiete werden im IFRS für KMU nicht behandelt, da sie für KMU als grundsätzlich nicht relevant angesehen werden:

- Ergebnis je Anteil
- Zwischenberichterstattung
- Segmentberichterstattung
- Versicherungsverträge (aufgrund der Ausnahme von Versicherungsunternehmen aus dem IFRS für KMU)
- zur Veräußerung gehaltenes Vermögen

Nicht übernommene Ansatz- und Bewertungswahlrechte und vereinfachte Bilanzierungsmethoden

Die Vereinfachungen des IFRS für KMU bezüglich Ansatz, Bewertung und Ausweis von Vermögenswerten und Schulden betreffen im Wesentlichen die folgenden Sachverhalte:

- Das Neubewertungsmodell für Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte ist nicht zulässig. Sachanlagen sind zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich planmäßiger bzw. außerplanmäßiger Abschreibung) zu bewerten.
- Immaterielle Vermögenswerte einschließlich solcher mit unbestimmbarer Nutzungsdauer sowie des Geschäfts- oder Firmenwerts sind über ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben bzw., wenn diese nicht verlässlich bestimmt werden kann, über zehn Jahre. Eine Unterscheidung in Vermögenswerte mit bestimmbarer und solche mit unbestimmter Nutzungsdauer wird im IFRS für KMU nicht getroffen. Während der IASB in den „vollen IFRS“ hier jährliche Wertminderungstests vorschreibt, sind diese dem IFRS für KMU zufolge nur dann durchzuführen, wenn Anzeichen für eine außerplanmäßige Wertminderung bestehen.
- Für Forschungs- und Entwicklungskosten gilt ein Aktivierungsverbot, während für Entwicklungskosten unter den „vollen IFRS“ unter bestimmten Voraussetzungen ein Aktivierungsgebot besteht.
- Unternehmen unter gemeinschaftlicher Kontrolle (z.B. Joint Ventures) sind im Konzernabschluss nach der Equity-Methode zu bilanzieren. Das Wahlrecht zur Quotenkonsolidierung entfällt.
- Renditeimmobilien sind grundsätzlich zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Nur wenn der beizulegende Zeitwert verlässlich und ohne übermäßige Kosten bestimmt werden kann, ist dieser zwingend zu verwenden.
- Die Regelungen zu Ansatz und Darstellung von zur Veräußerung gehaltenem Vermögen entfallen, stattdessen gilt die Tatsache, dass ein Vermögenswert (oder eine Gruppe von Vermögenswerten) zur Veräußerung gehalten wird, als Indikator für eine möglicherweise vorzunehmende, außerplanmäßige Abschreibung.
- Öffentliche Zuschüsse sind verpflichtend als Ertrag zu erfassen, wenn die zugrundeliegenden Leistungsbedingungen erfüllt sind.
- Fremdkapitalkosten sind zwingend aufwandswirksam zu erfassen, anders als in den „vollen IFRS“, wo eine Aktivierungspflicht besteht.
- Währungsdifferenzen aus der Umrechnung ausländischer Geschäftsbetriebe sind erfolgsneutral zu erfassen. Sie verbleiben auch beim Abgang des ausländischen Geschäftsbetriebs im sonstigen Gesamtergebnis.
- Leistungsorientierte betriebliche Altersvorsorgezusagen dürfen vereinfacht ohne Berücksichtigung zukünftiger Gehaltssteigerungen und anderer dynamischer Parameter bewertet werden. Versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste sind in der

Periode ihres Anfallens zu erfassen, entweder erfolgswirksam oder erfolgsneutral. Das Wahlrecht zur zeitverzögerten erfolgswirksamen Erfassung („Korridor-Methode“) entfällt.

- Bei anteilsbasierten Vergütungen, die durch die Ausgabe von Anteilen beglichen werden (z.B. Aktienoptionen), kann unter Umständen auf eine komplexe Marktbewertung verzichtet und stattdessen eine vereinfachte Schätzung der Geschäftsleitung verwendet werden.
- Die Bilanzierung von Ertragsteuern sieht einerseits eine grundsätzliche Ansatzpflicht für aktive und passive latente Steuern vor. Im Gegensatz zu den „vollen IFRS“ bzw. den aktuell geplanten Änderungen von IAS 12 *Ertragsteuern* sind diese Posten als „kurzfristig“ auszuweisen, wodurch eine komplexe zeitliche Zuordnung der zugrunde liegenden temporären Bilanzunterschiede entfällt.
- Für Finanzinstrumente enthält der IFRS für KMU eigenständige, stark vereinfachte Regelungen. Insbesondere die oftmals komplexen Klassifizierungsvorschriften von IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* entfallen. Die meisten typischerweise bei KMU vorkommenden Finanzinstrumente sind beim erstmaligen Ansatz zum Transaktionspreis und je nach ihrer Merkmalsausstattung in der Folge entweder zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, wenn dieser verlässlich bestimmt werden kann oder die Instrumente öffentlich gehandelt werden. In diesem Fall erfolgt die Bilanzierung zwingend erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert. Dies gilt insbesondere für die Darstellung von Anteilen an Joint Ventures und assoziierten Unternehmen im Einzelabschluss.
- Derivate sind auch im IFRS für KMU verpflichtend zum beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren. Anders als die „vollen IFRS“ enthält der Standard keine Fair-Value-Option. Es bestehen ebenfalls Vereinfachungen für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen („Hedge Accounting“) und bezüglich der Ausbuchung von Finanzinstrumenten.
- Unternehmen können allerdings wahlweise auch die Regelungen von IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* vollständig anwenden. Die Angabepflichten für Finanzinstrumente sind allerdings vollständig im IFRS für KMU geregelt. Selbst bei Anwendung von IAS 39 ist ein KMU daher nicht verpflichtet, die Angabepflichten von IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* zu erfüllen.
- Nach heftiger Kritik, insbesondere aus Deutschland, sind bei der Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital – im Gegensatz zur Entwurfsfassung – die Regelungen zu Instrumenten mit Inhaberkündigungsrechten entsprechend den Änderungen an IAS 32 *Finanzinstrumente: Ausweis* aus dem Jahr 2007 eingefügt worden. KMU in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft können damit ihr Gesellschaftskapital unter bestimmten Bedingungen ebenfalls als Eigenkapital ausweisen.

Darüber hinaus wurden die Vorschriften bezüglich der Anhangangaben gegenüber den oftmals komplexen und umfangreichen „vollen IFRS“ wesentlich verschlankt. Sachverhalte, die nicht unmittelbar im IFRS für KMU geregelt sind, sind – anders als noch im Entwurf von 2007 – nicht ausschließlich durch Rückgriff auf die „vollen IFRS“ zu klären, sondern einerseits durch analoge Anwendung der sehr weit gefassten Prinzipien des IFRS für KMU selbst, andererseits ist dem Ermessen der Geschäftsleitung größerer Raum gegeben.

Übergang auf IFRS für KMU

Der IASB hat im IFRS für KMU auf ein Erstanwendungsdatum verzichtet, da die Umsetzung in jeweiliges nationales bzw. supranationales Recht grundsätzlich vom jeweiligen Gesetzgeber eigenständig entschieden wird.

Umsetzung des IFRS für KMU in Deutschland

Der IFRS für KMU entfaltet derzeit keine unmittelbare Rechtswirkung in Deutschland. Eine befreiende Erstellung eines Abschlusses nach den Regeln des Standards ist somit für deutsche Unternehmen nicht möglich. Zwar stellen aus deutscher Sicht speziell die

Regeln zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital aufgrund ihrer positiven Wirkung auf den Eigenkapitalausweis von KMU einen bedeutenden Fortschritt gegenüber dem ursprünglichen Entwurf dar. Ebenso enthält die endgültige Fassung des Standards zahlreiche begrüßenswerte Maßnahmen zur Komplexitätsreduktion gegenüber den „vollen IFRS“. Andererseits lässt die Umsetzung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG), mit dem der deutsche Gesetzgeber beabsichtigt, dem deutschen Mittelstand eine „hausgemachte“ Rechnungslegungsalternative zu den „vollen IFRS“ zur Verfügung zu stellen, eine Implementierung des IFRS für KMU in Deutschland derzeit unwahrscheinlich erscheinen. Aus Sicht mittelständischer Unternehmen mit ausländischen Tochterunternehmen wäre eine Umsetzung des IFRS für KMU wünschenswert, da etliche Staaten sowohl innerhalb als auch außerhalb der Europäischen Union eine Umsetzung des Standards derzeit erwägen.

IAS Plus.de – Tagesaktuelle Informationen zur internationalen Rechnungslegung

Über 1.000.000 Nutzer haben bereits von unserem IFRS-Angebot im Internet unter www.iasplus.de Gebrauch gemacht. Unser Ziel ist es, die umfangreichste Quelle zu Themen internationaler Rechnungslegung für den deutschsprachigen Raum im Internet zu sein. Besuchen Sie uns.

Ansprechpartner

Prof. Dr. Andreas Barckow, Leiter IFRS Centre of Excellence
Tel: +49 (0)69 75695 6520, abarckow@deloitte.de

Redaktion: Prof. Dr. Andreas Barckow, Dr. Robert Walter

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, und/oder sein Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu und seiner Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

Über Deloitte

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen. Mit einem Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in 140 Ländern verbindet Deloitte erstklassige Leistungen mit umfassender regionaler Marktkompetenz und verhilft so Kunden in aller Welt zum Erfolg. „To be the Standard of Excellence“ – für die 165.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Die Mitarbeiter von Deloitte haben sich einer Unternehmenskultur verpflichtet, die auf vier Grundwerten basiert: erstklassige Leistung, gegenseitige Unterstützung, absolute Integrität und kreatives Zusammenwirken. Sie arbeiten in einem Umfeld, das herausfordernde Aufgaben und umfassende Entwicklungsmöglichkeiten bietet und in dem jeder Mitarbeiter aktiv und verantwortungsvoll dazu beiträgt, dem Vertrauen von Kunden und Öffentlichkeit gerecht zu werden.

© 2009 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

