ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Henselmann, Klaus; Klein, Martin; Wiese, Maren

Working Paper

IFRS for SMEs: Eine Alternative für den Einzelabschluss aus Sicht des deutschen Mittelstandes?

Working Papers in Accounting Valuation Auditing, No. 2010-6

Provided in Cooperation with:
Friedrich-Alexander University Erlangen-Nuremberg, Chair of Accounting and Auditing

Suggested Citation: Henselmann, Klaus; Klein, Martin; Wiese, Maren (2010) : IFRS for SMEs: Eine Alternative für den Einzelabschluss aus Sicht des deutschen Mittelstandes?, Working Papers in Accounting Valuation Auditing, No. 2010-6, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lehrstuhl für Rechnungswesen und Prüfungswesen, Nürnberg

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/32771

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Working Papers in Accounting Valuation Auditing Nr. 2010-6

Klaus Henselmann / Martin Klein / Maren Wiese

IFRS for SMEs

Eine Alternative für den Einzelabschluss aus Sicht des deutschen Mittelstandes?

Friedrich-Alexander-Universität
Erlangen-Nürnberg

Lehrstuhl für
Rechnungswesen
und Prüfungswesen

IFRS for SMEs

Eine Alternative für den Einzelabschluss
aus Sicht des deutschen Mittelstandes?

Working Papers in Accounting Valuation Auditing Nr. 2010-6
www.pw.wiso.uni-erlangen.de

Klaus Henselmann* / Martin Klein / Maren Wiese*****

Autor: * Prof. Dr. Klaus Henselmann, ** Dipl.-Kfm. Martin Klein, beide Lehrstuhl für Rechnungswesen und Prüfungswesen, Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lange Gasse 20, D-90403 Nürnberg, Tel. +49 911 5302 437, Fax + 49 911 5302 401, klaus.henselmann@wiso.uni-erlangen.de, martin.klein@wiso.uni-erlangen.de, *** Maren Wiese, MCom, maren.wiese@gmail.com

Schlagwörter: full IFRS, IFRS, IFRS for SMEs, Kleine und Mittlere Unternehmen (KMUs), mittelständische Unternehmen, Mittelstand, nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen, Rechnungslegung, Small and Medium-sized Entities (SMEs)

Title: IFRS for SMEs – An option for accounting of medium-sized entities in Germany?

Abstract: The objective of the IFRS for SMEs is to provide SMEs an attractive accounting alternative according to international standards. The paper analyses the differences compared to the German-GAAP and highlights the consequences for medium-sized entities in Germany.

Keywords: accounting, full IFRS, IFRS, IFRS for SMEs, non-listed companies, small and medium-sized entities (SMEs)

JEL Classification: G18, G38, K22, M41, M42

Gliederung

1 Einführung 4

2 Allgemeine Regelungen des Standards 5

2.1 Konzepte und Prinzipien der Bilanzierung 5

2.2 Jahresabschluss nach *IFRS for SMEs* 6

2.2.1 Bestandteile eines Jahresabschlusses 6

2.2.2 Analyse im Kontext des HGB 7

3 Auswahl von wesentlichen Abweichungen im Jahresabschluss 8

3.1 Immaterielle Vermögenswerte inkl. *goodwill* 8

3.1.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs* 8

3.1.2 Analyse im Kontext des HGB 10

3.2 Sachanlagen und *investment properties* 11

3.2.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs* 11

3.2.2 Analyse im Kontext des HGB 12

3.3 Finanzinstrumente 14

3.3.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs* 14

3.3.2 Analyse im Kontext des HGB 16

3.4 Vorräte und Fertigungsaufträge 18

3.4.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs* 18

3.4.2 Analyse im Kontext des HGB 19

3.5 *Impairment* 20

3.5.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs* 20

3.5.2 Analyse im Kontext des HGB 21

3.6 Leasingverhältnisse 22

3.6.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs* 22

3.6.2 Analyse im Kontext des HGB 24

3.7 Ertragsteuern 25

3.7.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs* 25

3.7.2 Analyse im Kontext des HGB 26

3.8 Pensionsverpflichtungen 28

3.8.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs* 28

3.8.2 Analyse im Kontext des HGB 29

4 Ausblick: Konsolidierung 30
4.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs* 30
4.2 Analyse im Kontext des HGB 32
5 Fazit 33
Literaturverzeichnis 36
Verzeichnis der verwendeten Standards 40
Verzeichnis der Internetquellen 41
Verzeichnis der sonstigen Quellen 42

1 Einführung

Die Rechnungslegung für mittelständische Unternehmen in Deutschland befindet sich im Wandel. Der deutsche Gesetzgeber hat im April letzten Jahres mit dem Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) eine umfassende Reform der Bilanzierungsgrundsätze des deutschen Handelsrechts beschlossen.[1] Zielsetzung dabei war es, eine vollwertige, aber kostengünstigere und einfachere Alternative zu den *International Financial Reporting Standards* (*IFRS*) zu schaffen.[2] Die neuen Vorschriften des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind spätestens ab den Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2009 beginnen, anzuwenden[3] und stellen die Unternehmen vor neue Herausforderungen.[4]

Parallel zu dieser nationalen Entwicklung gab es auch Neuerungen auf internationaler Ebene. Am 9. Juli 2009 hat das *International Accounting Standards Board* (*IASB*) den *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* (*IFRS for SMEs*) nach einer fünfjährigen Projektphase veröffentlicht.[5] Erklärtes Ziel des *IASB* war es, ein entsprechendes Rechnungslegungswerk zu schaffen, dass sich an den Bedürfnissen von *small and medium-sized entities* (*SMEs*) orientiert.

Dieser neue Standard wurde ausgehend von den *full IFRS* entwickelt. Dabei wurden umfangreiche Anpassungen für die Erfordernisse des Anwenderkreises sowie auf Basis von Kosten-Nutzen-Aspekten vorgenommen. Wesentliche Unterschiede umfassen

- die Streichung von für *SMEs* nicht relevanten Themengebiete (z. B. Ergebnis je Aktie, Zwischenberichterstattung, Segmentberichterstattung),
- die Vereinfachung von Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften sowie
- eine deutliche Reduzierung der notwendigen Anhangangaben.

---

[1] Vgl. zu der Reform im Detail BT-Drucksache 16/12407 sowie bspw. Fischer, D./Günkel, M./Neubeck, G./Pannen, M. (Hrsg.): Bilanzrechtsreform; Kessler, H./Leinen, M./Strickmann, M. (Hrsg.): Handbuch BilMoG; Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D.: StuB 2009, S. 287 ff.; Petersen, K./Zwirner, C.: KoR 2009, Beilage 1, S. 1 ff.

[2] Vgl. BT-Drucksache 16/12407, S. 1.

[3] Vgl. bspw. Zülch, H./Hoffmann, S.: BBK 2009, S. 425.

[4] Vgl. Petersen, K./Zwirner, C.: KoR 2009, Beilage 1, S. 2 f.

[5] Vgl. IASB (Hrsg.): IFRS for SMEs.

Aktuell wird auf EU-Ebene diskutiert, ob und wie eine Anwendung des Standards innerhalb der EU möglich ist.[6] Vor dem Hintergrund dieser Entwicklungen soll der Beitrag wesentliche Unterschiede zwischen dem *IFRS for SMEs* und dem HGB im Einzelabschluss herausarbeiten sowie die Konsequenzen für die Unternehmen aufzeigen.

Dafür werden in Abschnitt 2 zunächst allgemeine Regelungen des Standards – insbesondere zu Konzepten und Prinzipien der Bilanzierung sowie zu den Bestandteilen des Jahresabschlusses – dargestellt. Anschließend werden im Detail die Bilanzierungsvorschriften des internationalen Standards für acht Schwerpunkte erläutert und im Vergleich mit den Regelungen des deutschen HGB analysiert. Abschnitt 4 enthält einen Ausblick wesentlicher Konsequenzen der Konsolidierung nach *IFRS for SMEs*. Der Beitrag schließt mit einer Zusammenfassung und kurzen Einschätzung der hierbei gewonnenen Erkenntnisse.

2 Allgemeine Regelungen des Standards

2.1 Konzepte und Prinzipien der Bilanzierung

Das *IASB* gibt in Sec. 2 neben der Zielsetzung der Abschlüsse auch die Konzepte und Prinzipien der Bilanzierung vor. Gem. 2.2 ist die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, die für den Entscheidungsprozess eines breiten Nutzerkreises nützlich ist, das Ziel der Abschlüsse.

Die *SMEs* haben bei der Abschlusserstellung verschiedene qualitative Anforderungen zu erfüllen: *understandability* (2.4), *relevance* (2.5), *materiality* (2.6), *reliability* (2.7), *substance over form* (2.8), *prudence* (2.9), *completeness* (2.10), *comparability* (2.11), *timeliness* (2.12) und *balance between benefit and cost* (2.13-2.14).[7] Außerdem ist nach 2.36 die Periodenabgrenzung und nach 2.52 das generelle Saldierungsverbot von Vermögenswerten (VW) und Schulden sowie von Erträgen und Aufwendungen zu beachten.

---

[6] In diesem Rahmen hat die Europäische Kommission ein Konsultationspapier veröffentlicht, vgl. EC (Hrsg.): IFRS for SMEs.

[7] Anders als in den *full IFRS* sind die qualitativen Anforderungen auf einer Ebene und nicht in Primär- und Sekundärgrundsätze getrennt. Vgl. Kirsch, H.: IRZ 2010, S. 120.

Des Weiteren werden in Sec. 2 verschiedene Definitions- und Ansatzkriterien sowie Bewertungsgrundsätze vorgegeben. Hinsichtlich der Vermögenslage sind Vermögenswerte (2.15(a) i.V.m. 2.17-2.19), Schulden (2.15(b) i.V.m. 2.20-2.21) und Eigenkapital (2.15(c) i.V.m. 2.22) einzubeziehen, bei der Ertragslage Erträge (2.23(a) i.V.m. 2.25) und Aufwendungen (2.23(b) i.V.m. 2.26). Für den Fall von Regelungslücken ist nach 2.35 i.V.m. 10.4-10.6 eine bestimmte Auslegungshierarchie anzuwenden:

- Zuerst sind spezielle Regelungen, die ähnliche Sachverhalte betreffen und
- anschließend die Grundsätze von Sec. 2 anzuwenden.
- Für den Fall, dass dies keine Lösung bringt, kann – jedoch muss nicht – auf Regelungsinhalte der *full IFRS* zurückgegriffen werden.[8]

2.2 Jahresabschluss nach *IFRS for SMEs*

2.2.1 Bestandteile eines Jahresabschlusses

Sec. 3 behandelt die *fair presentation*, die *compliance*-Anforderungen sowie die Bestandteile von Jahresabschlüssen nach *IFRS for SMEs*.

Entsprechend 3.17 setzt sich ein vollständiger Abschluss aus folgenden Bestandteilen zusammen:

- *statement of financial position* (3.17(a) i.V.m. Sec. 4)
- *statement of comprehensive income* oder *separate income statement* und *separate statement of comprehensive income* (3.17(b) i.V.m. Sec. 5)
- *statement of changes in equity* (3.17(c) i.V.m. Sec. 6)
- *statement of cash flows* (3.17(d) i.V.m. Sec. 7)
- *notes* (3.17(e) i.V.m. Sec. 8)

Der Umfang des Anhangs wurde dabei deutlich reduziert.[9] Anstatt eines *statement of changes in equity* kann gem. 3.18 i.V.m. 6.4-6.5 ein sog. *statement of income and retained earnings* aufgestellt werden, wenn sich das Eigenkapital nur um Periodenergebnis,

[8] Vgl. bspw. Kirsch, H.: BBK 2009, S. 1009.

[9] Vgl. bspw. Kirsch, H.: BBK 2009, S. 1013.

Dividenden sowie Eigenkapitalveränderungen resultierend aus der Korrektur von Fehlern und Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden verändert hat. Außerdem ist nach 3.19 ein *income statement* ausreichend, wenn in den zu berücksichtigenden Perioden keine Bestandteile des *other comprehensive income* (*OCI*) angefallen sind.

2.2.2 Analyse im Kontext des HGB

In der handelsrechtlichen Rechnungslegung gibt es keine allumfassende Regelung, die die Bestandteile von Abschlüssen regelt. Vielmehr setzen sich die Anforderungen aus verschiedenen Vorschriften auf Basis der Rechtsform und der Gesellschaftsgröße zusammen.[10] Gem. § 242 Abs. 1 bis 3 gilt für Nicht-Kapitalgesellschaften, dass ein HGB-Jahresabschluss aus Bilanz und GuV-Rechnung zu bestehen hat.[11] Bei Kapitalgesellschaften (KapGes) und gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften (PersGes) nach § 264a Abs. 1 kommen entsprechend deren Größe weitere Bestandteile hinzu.[12]

Größenklasse	**Rechtsgrundlage**	**Bilanzsumme** in EUR	**Umsatzerlöse** in EUR	**Arbeitnehmer** durchschnittliche Zahl
kleine KapGes, best. PersGes	§ 267 Abs. 1	≤ 4.840.000	≤ 9.680.000	≤ 50
mittelgroße KapGes, best. PersGes	§ 267 Abs. 2	> 4.840.000 ≤ 19.250.000	> 9.680.000 ≤ 38.500.000	> 50 ≤ 250
große KapGes, best. PersGes	§ 267 Abs. 3	> 19.250.000	> 38.500.000	> 250

Abb. 1: Größenklassen des HGB

So hat der handelsrechtliche Jahresabschluss kleiner KapGes und gleichgestellter PersGes auch einen Anhang zu beinhalten (§ 264 Abs. 1 Satz 1). Mittelgroße KapGes und gleichgestellte PersGes müssen nach § 264 Abs. 1 Satz 1 zusätzlich einen Lagebericht aufstellen. Alle kapitalmarktorientierten Gesellschaften i.S.d. §264d haben ihrem Jahresabschluss eine Kapitalflussrechnung sowie eine Eigenkapitalveränderungsrechnung beizufügen (§ 264 Abs. 1 Satz 2). Des Weiteren können sie gem. § 264 Abs. 1

[10] Vgl. bspw. Schildbach, T.: Jahresabschluss, S. 69 ff.; Meyer, C.: Bilanzierung, S. 9 f.

[11] Voraussetzung dafür ist, dass in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren Umsatzerlöse von mehr als EUR 500.000 bzw. ein Jahresüberschuss von über EUR 50.000 angefallen sind (§ 241a i.V.m. § 242 Abs. 4).

[12] Vgl. Budde, T./Heusinger-Lange, S. in: Kessler, H./Leinen, M./Strickmann, M. (Hrsg.): Handbuch BilMoG, S. 70.

Satz 2 freiwillig eine Segmentberichterstattung beifügen. Auch die Bestandteile des HGB-Konzernabschlusses entsprechen weitgehend den Vorschriften nach *IFRS for SMEs* (§ 297 Abs. 1 Satz 1).

Im Vergleich lässt sich erkennen, dass die Anwendung des *IFRS for SMEs* für die Unternehmen aufwändiger ist, denen aufgrund ihrer Rechtsform bzw. ihrer Größe nach HGB Erleichterungen zustehen würden. Außerdem entsteht allen Gesellschaften ein Nachteil aus den nach internationalem Standard notwendigen umfangreicheren Anhangangaben.

3 Auswahl von wesentlichen Abweichungen im Jahresabschluss

3.1 Immaterielle Vermögenswerte inkl. *goodwill*

3.1.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs*

Immaterielle Vermögenswerte sind nach den Vorschriften von Sec. 18 zu bilanzieren. Gem. 18.2 sind sie definiert als identifizierbarer, nicht-monetärer Vermögenswerte ohne physische Substanz. Identifizierbar bedeutet dabei separierbar – einzeln oder mit Vertrag, Vermögenswert oder Schuld verwert- bzw. nutzbar – oder aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entstanden.

Der Ansatz von immateriellen Vermögenswerten basiert auf dem Konzept des aktivierungsfähigen Vermögenswerts. Ein Vermögenswert ist demnach als „Nutzenzufluss“ (2.17), an dem das bilanzierende Unternehmen mindestens der wirtschaftliche Eigentümer ist (2.19), definiert. Die Aktivierungsfähigkeit setzt nach 18.4 voraus, dass der Zufluss des künftigen wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich, der Vermögenswert verlässlich bewertbar ist und es sich nicht um interne Aufwendungen handelt. Somit enthält der Standard – anders als die *full IFRS* (IAS 38.18 i.V.m. IAS 38.51-67)[13] – ein explizites Ansatzverbot für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte.

Die Zugangsbewertung erfolgt gem. 18.9 zu den Anschaffungskosten. Dabei umfassen diese neben dem eigentlichen Kaufpreis auch weitere direkt zurechenbare Kosten (18.10). Fremdkapitalkosten sind nach 25.2 nicht aktivierungsfähig und somit sofort

[13] Vgl. bspw. Lüdenbach, N.: IFRS, S. 84 f.

erfolgswirksam zu erfassen. Eine Aktivierungspflicht im Rahmen von *qualifying assets* wie nach *full IFRS*[14] entfällt damit. Forschungs- und Entwicklungskosten, sofern sie als Bestandteil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten keinem anderen Vermögenswert zugerechnet werden können, sind sofort aufwandswirksam zu erfassen (18.14-15).

Bei der Folgebewertung ist das Konzept der fortgeführten Anschaffungskosten maßgeblich: Abschreibungen sowie *impairment* sind in den Folgeperioden zu berücksichtigen (18.18). Ein Neubewertungsmodell gem. IAS 38.72 ist nicht vorgesehen. Alle immateriellen Vermögenswerte sind – anders als bei den *full IFRS*[15] – planmäßig abzuschreiben, da ihnen gem. 18.19 eine begrenzte Nutzungsdauer zu unterstellen ist. Falls eine Schätzung der Nutzungsdauer nicht möglich sein sollte, sind nach 18.20 fiktiv zehn Jahre anzunehmen. Das Abschreibungsvolumen, welches die Differenz zwischen Anschaffungskosten und Restwert ist, ist gem. 18.21 über die Nutzungsdauer auf systematische Weise zu verteilen. Allerdings beträgt der Restwert, von Ausnahmen des 18.23 abgesehen, grundsätzlich Null. Die angewendete Abschreibungsmethode hat dem Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens zu entsprechen. Im Zweifelsfall ist die lineare Abschreibungsmethode heranzuziehen (18.22). Liegen Anzeichen für eine Änderung vor, sind nach 18.24 die getroffenen Annahmen zu überprüfen und ggf. anzupassen. 18.25 schreibt vor, dass die allgemeinen Vorschriften zum *impairment* (Sec. 27) zu beachten sind.[16]

Zu aktivieren ist auch ein *goodwill*, der im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurde (19.22(a)). Ein originärer *goodwill* darf hingegen nicht aktiviert werden. Dabei erfolgt gem. 19.22(b) die Bewertung im Ansatzzeitpunkt zu der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Anteil am *net fair value* der erworbenen und ansatzfähigen Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten. Ein *badwill* ist sofort im *income statement* zu erfassen (19.24). Im Anschluss ist nicht der *impairment only approach*[17] der *full IFRS* anzuwenden, sondern die Bewertung entspricht

---

[14] Vgl. bspw. Theile, C. in: Heuser, P. J./Theile, C. (Hrsg.): IFRS Handbuch, Rz. 1142.

[15] Vgl. bspw. Scheinpflug, P. in: Bohl, W./Riese, J./Schlüter, J. (Hrsg.): Beck'sches IFRS-Handbuch, § 4, Rz. 70.

[16] Vgl. hierzu Abschnitt 3.5.

[17] Vgl. Winkeljohann, N./Morich, S.: DB 2009, S. 1631.

der von immateriellen Vermögenswerten (19.23(a) i.V.m. 18.19-18.24, 19.23(b) i.V.m. Sec. 27) und hat somit zu fortgeführten Anschaffungskosten zu erfolgen.

3.1.2 Analyse im Kontext des HGB

Vergleicht man die Regelungen der Sec. 18 bzw. 19 mit den korrespondierenden Vorschriften des HGB fallen drei signifikante Unterschiede auf.

- Im Rahmen des BilMoG wurde ein Aktivierungswahlrecht für originäre immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aufgenommen (§ 248 Abs. 2 Satz 1), sofern diese keine Forschungsaufwendungen (§ 248 Abs. 2 Satz 2) darstellen.[18]
- Die Folgebewertung für immaterielle Vermögensgegenstände erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 zu fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten. Allerdings unterliegen nur Vermögensgegenstände mit einer begrenzten Nutzungsdauer der planmäßigen Abschreibung. Vermögensgegenstände mit einer unbegrenzten bzw. unbestimmten Nutzungsdauer sind dagegen nur außerplanmäßig abzuschreiben.[19]
- Alle derivativen Geschäfts- oder Firmenwerte sind gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 anzusetzen[20] und planmäßig abzuschreiben. Dabei wird grundsätzlich eine betriebliche Nutzungsdauer von maximal fünf Jahren unterstellt. Längere Fristen sind im Anhang nach § 285 Nr. 13 zu erläutern.[21]

Hinsichtlich der Bilanzierung originärer immaterieller Vermögenswerte des Anlagevermögens sind die Regelungen des HGB aus Unternehmenssicht dann als komplexer einzustufen, wenn das Aktivierungswahlrecht in Anspruch genommen wird. So muss für jedes Projekt eine klare Trennung zwischen Forschung und Entwicklung erfolgen und für den aktivierungsfähigen Teil in der Folge planmäßige Abschreibungen und ggf. Wertminderungen verbucht werden. Bei der Beurteilung der Folgebewertung von im-

---

[18] Dieses Wahlrecht besteht nur, sofern auch kein ausdrückliches Verbot in § 248 Abs. 1 besteht. Vgl. im Detail bspw. Bieg, H./Kußmaul, H./Petersen, K./Waschbusch, G./Zwirner; C.: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, S. 45 ff.; Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D.: StuB 2009, S. 292 ff.; Petersen, K./Zwirner, C.: KoR 2009, Beilage 1, S. 11.

[19] Vgl. Laubach, W./Kraus, S./Bornhofen, M. C.: DB 2009, Beilage 5, S. 23.

[20] Vgl. Moser, U./Hüttche, T.: FB 2009, S. 395.

[21] Vgl. Mujkanovic, R.: BBK 2010, S. 167 f.

materiellen Vermögenswerten sowie vom *goodwill* sind die Abweichungen weniger stark ausgeprägt. Allerdings kann der Rückgriff auf eine fiktive Nutzungsdauer von zehn Jahren im *IFRS for SMEs* eine Erleichterung für die Unternehmen darstellen.

	IFRS for SMEs	**HGB**	***full IFRS***
Ansatz	Ansatzverbot für selbst erstellte immaterielle VW	Ansatzwahlrecht für selbst erstellte immaterielle VW sofern kein explizites Verbot	Ansatzpflicht für selbst erstellte immaterielle VW sofern Kriterien erfüllt
Zugangsbewertung	Einbeziehungsverbot für Entwicklungskosten	Einbeziehungswahlrecht für Entwicklungskosten	Einbeziehungspflicht für Entwicklungskosten sofern Kriterien erfüllt
	Fremdkapitalkosten kein Bestandteil der HK	Wahlrecht: Fremdkapitalkosten als Bestandteil der HK	Fremdkapitalkosten als Bestandteil der HK von *qualifying assets*
Folgebewertung	Bewertung zu fortgeführten AK	Bewertung zu fortgeführten AHK	Bewertungswahlrecht: Fortgeführten AHK oder Neubewertung sofern aktiver Markt
	Nutzungsdauer: Nur begrenzte; Annahme von 10 Jahren	Nutzungsdauer: Unterscheidung zwischen begrenzter und unbegrenzter	Nutzungsdauer: Unterscheidung zwischen begrenzter und unbegrenzter
derivativer *goodwill* / Geschäfts- oder Firmenwert	planmäßige Abschreibung und *impairment*	planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung	*impairment only approach*

Abb. 2: Überblick über die abweichenden Regelungen zur Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte

3.2 Sachanlagen und *investment properties*

3.2.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs*

Sec. 17 enthält die Bilanzierungsregelungen für Sachanlagen. Diese sind gem. 17.2 materielle Vermögenswerte, die im Rahmen der Produktion oder Lieferung von Gütern bzw. Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke genutzt werden. Dabei umfasst diese Nutzung erwartungsgemäß mehr als ein Jahr.

In der Bilanz sind Sachanlagen – analog immaterieller Vermögenswerte – anzusetzen, wenn sie einen aktivierungsfähigen Vermögenswert darstellen. Nach 17.4 setzt die Aktivierungsfähigkeit voraus, dass der Zufluss des künftigen wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich und der Vermögenswert verlässlich bewertbar ist.

Zum Zeitpunkt des Zugangs sind Sachanlagen gem. 17.9 mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten[22] zu bewerten. Dabei umfassen die Anschaffungskosten neben dem eigentlichen Kaufpreis auch Anschaffungsnebenkosten sowie Rückbau- und Entsor-

[22] Vgl. Kirsch, H.: IFRS-Rechnungslegung, S. 57 f.

gungsverpflichtungen. Fremdkapitalkosten sind – anders als bei den *full IFRS* – nicht aktivierungsfähig und somit sofort erfolgswirksam zu erfassen (17.11(e)).

Bei der Folgebewertung ist das Konzept der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten maßgeblich (17.15). Die Neubewertungsmethode gem. IAS 16.29 der full IFRS ist nicht zulässig. Für die planmäßige Abschreibung führt 17.22 die lineare, die degressive sowie die leistungsabhängige Abschreibungsmethode als mögliche Methoden an. Die getroffenen Annahmen sind nach 17.19 und 17.23 auch bei Sachanlagen zu überprüfen und ggf. anzupassen, wenn Anzeichen für eine Änderung vorliegen. Eine Besonderheit bei der Folgebewertung stellt der Komponentenansatz dar: Vermögenswerte, deren Bestandteile hinsichtlich des wirtschaftlichen Nutzens ein stark abweichendes Verbrauchsmuster haben, sind getrennt zu bilanzieren und abzuschreiben (17.6 i.V.m. 17.16). Gem. 17.24 sind die allgemeinen Vorschriften zum *impairment* (Sec. 27) zu beachten.[23] Außerdem ist im Rahmen der Bilanzierung von Sachanlagen zu berücksichtigen, dass eine mögliche Verkaufsabsicht nach 17.26 als Indiz einer Wertminderung zu sehen ist. Das Konzept des IFRS 5 ist den *IFRS for SMEs* unbekannt.

Unter *investment properties*, deren Bilanzierung in Sec. 16 geregelt ist, sind Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile zu subsumieren, deren Nutzungszweck die Erzielung von Mieteinnahmen ist (16.2). Ansatz und Zugangsbewertung von *investment properties* erfolgt nach 16.4-16.5 analog Sec. 17. Die Folgebewertung erfolgt grundsätzlich erfolgswirksam zum *fair value*. Ein Wahlrecht wie nach IAS 40.30 der *full IFRS* ist nicht gegeben.[24] Falls dieser allerdings nicht verlässlich zu ermitteln oder dies nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist, hat die Folgebewertung gem. 16.7 wie bei Sachanlagen zu fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten zu erfolgen.[25]

3.2.2 Analyse im Kontext des HGB

Hinsichtlich des Ansatzes von Sachanlagen finden sich keine Abweichungen zwischen dem *IFRS for SMEs* und dem HGB. Dagegen unterscheidet sich die Bewertung von Sachanlagen. In die Anschaffungskosten sind neben den eigentlichen Kaufpreiskompo-

---

[23] Vgl. Abschnitt 3.5.

[24] Vgl. bspw. Theile, C. in: Heuser, P. J./Theile, C. (Hrsg.): IFRS Handbuch, Rz. 1442.

[25] Vgl. im Detail Beiersdorf, K./Eierle, B./Haller, A.: DB 2009, S. 1554; Wenk, M. O./Jagosch, C./Schmidt, S.: DStR 2009, S. 2167.

nenten auch die Anschaffungsnebenkosten einzubeziehen (§ 255 Abs. 1 Satz 2). Allerdings sind bestehende Rückbau- und Entsorgungsverpflichtungen nicht in diesen enthalten, sondern zeitanteilig als Rückstellung zu erfassen und zuzuschreiben.[26] Auch die Zugangsbewertung mit Herstellungskosten kann abweichen, da nach § 255 Abs. 3 Satz 2 ein Wahlrecht zur Einbeziehung von Fremdkapitalkosten während des Herstellungsprozesses besteht. Ein weiterer Unterschied betrifft den Komponentenansatz. Diese Art der Bilanzierung – insbesondere der Folgebewertung – ist nach dem der Einzelbewertung folgenden HGB grundsätzlich nicht möglich.[27] Des Weiteren kennt das deutsche Handelsrecht keine Abgrenzung zwischen Sachanlagen und *investment properties* wie auch grundsätzlich keine Bewertung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert, der oberhalb der fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten liegt.[28] Somit sind diese zu fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten.

	IFRS for SMEs	**HGB**	***full IFRS***
Zugangsbewertung	Rückbau- und Entsorgungsverpflichtungen als Bestandteil der AK	Rückbau- und Entsorgungsverpflichtungen kein Bestandteil der AK	Rückbau- und Entsorgungsverpflichtungen als Bestandteil der AK
	Fremdkapitalkosten kein Bestandteil der HK	Wahlrecht: Fremdkapitalkosten als Bestandteil der HK	Fremdkapitalkosten als Bestandteil der HK von *qualifying assets*
Folgebewertung	Bewertung zu fortgeführten AHK	Bewertung zu fortgeführten AHK	Wahlrecht zwischen Bewertung zu fortgeführten AHK und Neubewertung
	Komponentenansatz	kein Komponentenansatz	Komponentenansatz
investment properties	Bilanzierung zum *fair value* soweit verlässlich ermittelbar	keine speziellen Regelungen, wie normale Sachanlagen	Wahlrecht zwischen Bewertung zu fortgeführten AHK und erfolgswirksam zum *fair value*

Abb. 3: Überblick über die abweichenden Regelungen zur Bilanzierung von Sachanlagen und investment properties

[26] Vgl. bspw. Kozikowski, M./Schubert, W. J. in: Ellrott, H./Förschle, G./Kozikowski, M./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 249, Anm. 100.

[27] Vgl. bspw. Merkt, H. in: Baumbach, A./Hopt K. (Hrsg.): Handelsgesetzbuch, § 252, Rn. 9. Eine Variante des Komponentenansatzes wird neuerdings in IDW (Hrsg.): IDW RH HFA 1.016 diskutiert.

[28] Eine Ausnahme bilden Finanzinstrumente des Handelsbestands von Kreditinstituten (§ 340e Abs. 3 Satz 1) sowie Planvermögen (§ 253 Abs. 1 Satz 4).

Im Bereich der Zugangsbewertung von Sachanlagen ist keine eindeutige Aussage, welches Rechnungslegungssystem vorteilhaft ist, möglich. Allerdings ist der *IFRS for SMEs* durch die Anwendung des Komponentenansatzes sowie die Abgrenzung von *investment properties* und deren Bewertung zum *fair value* in den anderen Bereichen für die bilanzierenden Unternehmen deutlich aufwändiger.

3.3 Finanzinstrumente

3.3.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs*

Financial instruments sind als Verträge, aus denen sich die Pflicht zur Bilanzierung eines finanziellen Vermögenswerts bei einem Unternehmen und einer finanziellen Verbindlichkeit bei einem anderen Unternehmen ergibt (11.3), definiert. Im *IFRS for SMEs* werden sie in *basic financial instruments*, die nach Sec. 11 zu bilanzieren sind sowie *other financial instrument issues*, die in Sec. 12 geregelt sind, unterschieden. Alternativ zu den Vorschriften des *IFRS for SMEs* können die Unternehmen auch IAS 39 anwenden (11.2) – mit einer entsprechenden Einteilung der Finanzinstrumente in vier Klassen.[29] Bei Wahl dieser Alternative sind jedoch – wie bei den *full IFRS* – nicht die Anhangangaben nach IFRS 7, sondern die Vorschriften der Sec. 11 und 12 zu befolgen.

Basic financial instruments (IAS 11.8-10) sind gem. 11.13 bei ihrem Zugang grundsätzlich mit ihrem *transaction price* anzusetzen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz stellen *financial instruments* dar, die eine Finanzierungstransaktion begründen, da diese zum Barwert der zukünftigen Zahlungen anzusetzen sind. Die Folgebewertung erfolgt zu (fortgeführten) Anschaffungskosten (11.14(a)-(b)) oder bei Investitionen in Aktien, die öffentlich gehandelt werden bzw. deren *fair value* verlässlich ermittelbar ist, erfolgswirksam zum *fair value* (11.14(c) i.V.m. 11.27-11.32). Bei finanziellen Vermögenswerten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten sind, ist gem. 11.21 zu jedem Berichtsstichtag zu überprüfen, ob Indikatoren i.S.d. 11.22 für ein *impairment* vorliegen. Wertänderungen sind dabei stets erfolgswirksam zu erfassen (11.21, 11.26).

Other financial instruments stellen eine Restgröße dar. Sowohl ihre Zugangs- als auch ihre Folgebewertung erfolgen nach 12.7-12.8 grundsätzlich erfolgswirksam zum *fair*

[29] Vgl. bspw. von Oertzen, C. in: Bohl, W./Riese, J./Schlüter, J. (Hrsg.): Beck'sches IFRS-Handbuch, § 3, Rz. 49.

value. Einzige Ausnahme stellen gem. 12.8 bestimmte Eigenkapitalinstrumente (nicht öffentlich gehandelt, keine verlässliche *fair value* Ermittlung) sowie Optionen bzw. Termingeschäfte mit diesen dar. Diese sind zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten.

Die Vorschriften über die Ausbuchung von *financial instruments* unterscheiden zwischen finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Schulden: Erstere sind gem. 11.33 und 12.14 auszubuchen,

- wenn die vertraglichen Ansprüche abgelaufen oder übertragen sind,
- wenn im Wesentlichen alle Risiken und Chancen übertragen wurden oder
- wenn trotz Behalten der Risiken und Chancen die Kontrolle übertragen wurde.

Finanzielle Schulden sind nur auszubuchen, wenn sie erloschen – also erfüllt oder ausgelaufen – sind (11.36, 12.14).[30] Diese Regelung stellt im Vergleich zu den *full IFRS* eine erhebliche Vereinfachung dar.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann *hedge accounting* notwendig sein (12.15). Nach 12.16 muss der *hedge* designiert und dokumentiert werden. Es dürfen des Weiteren lediglich Zins-, Währungs- und Preisrisiken (12.17) berücksichtigt werden und nach 12.18 nur eingeschränkte *hedging instruments* vorliegen (Zins- oder Währungsswaps, Devisen- oder Warentermingeschäfte). Das *hedging instrument* muss darüber hinaus wahrscheinlich hoch effektiv bei der Designation des Risikos sein. Die Anforderungen sind damit restriktiver als bei den *full IFRS*.[31] Für die Bilanzierung des *hedge* unterscheidet Sec. 12 basierend auf der Art des abgesicherten Risikos zwei Formen des *hedge* (*fair value* und *cash flow hedge*)[32], während bei den *full IFRS* auch noch der *net investment hedge* Anwendung findet.[33]

Hinsichtlich der Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital ist Sec. 22 zu beachten. Gem. 22.3 ist das Eigenkapital als Überschuss der Vermögenswerte über die Schulden definiert. Dagegen ist eine Schuld dadurch gekennzeichnet, dass eine gegenwärtige

---

30 Vgl. bspw. Bömelburg, P./Landgraf, C./Pöppel, A.: PiR 2009, S. 293.

31 Vgl. bspw. Kirsch, H.: IRZ 2010, S. 124.

32 Vgl. im Detail Kirsch, H.: IFRS-Rechnungslegung, S. 115 ff.

33 Vgl. Flintrop, B. in: Bohl, W./Riese, J./Schlüter, J. (Hrsg.): Beck'sches IFRS-Handbuch, § 23, Rz. 57 ff.; Kirsch, H.: IFRS-Rechnungslegung, S. 115 ff.

Verpflichtung besteht, die durch ein Ereignis der Vergangenheit entstanden ist und deren Erfüllung wahrscheinlich zu einem Nutzenabfluss bei dem Unternehmen führt (22.3). Eine Sonderregelung gilt für *puttable instruments*, die der Definition nach eigentlich eine Schuld darstellen. Sind die Voraussetzungen[34] des 22.4 erfüllt, können diese aber als Eigenkapital ausgewiesen werden.[35]

3.3.2 Analyse im Kontext des HGB

Anders als im *IFRS for SMEs* erfordert das HGB keine Kategorisierung von Finanzinstrumenten. Unabhängig von ihrer Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen sind aktive Finanzinstrumente gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 bei ihrem Zugang zu Anschaffungskosten zu bewerten und in der Folge nach § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 sowie Abs. 4 außerplanmäßig abzuschreiben. Finanzielle Verbindlichkeiten sind mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2). Eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert schreibt das HGB somit nicht vor. Die Ausbuchung finanzieller Vermögensgegenstände hat zu erfolgen, wenn diese erfüllt, auf Dritte übertragen oder rechtlich erloschen sind.[36] Finanzielle Verbindlichkeiten müssen mit dem Erlöschen der Verpflichtung ausgebucht werden.[37] Im Rahmen des BilMoG wurden erstmals Regelungen zu Bewertungseinheiten aufgenommen. Gem. § 254 dürfen Grundgeschäfte zur Absicherung von verschiedenen Risiken mit Finanzinstrumenten als Sicherungsgeschäft unter bestimmten Voraussetzungen zusammengefasst werden.[38] Handelsrechtlich ist Eigenkapital der Saldo

---

[34] Vgl. im Detail Kirsch, H.: IFRS-Rechnungslegung, S. 120 ff.

[35] Die Regelung der Sec. 22 basiert auf den Vorschriften des IAS 32. Dieser steht aktuell auf der Agenda des *IASB* (Vgl. IASB (Hrsg.): work plan) und die Änderungen könnten u. U. bei Übernahm in den *IFRS for SMEs* wieder zu Problemen bei deutschen Personengesellschaften führen.

[36] Vgl. bspw. Roscher, K. in: Ellrott, H./Förschle, G./Kozikowski, M./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 247, Anm. 110 ff; Kozikowski, M./Huber, F./Gutike, H.-J. in: Ellrott, H./Förschle, G./Kozikowski, M./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 268, Anm. 65.

[37] Vgl. Kozikowski, M./Schubert W. J. in: Ellrott, H./Förschle, G./Kozikowski, M./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 247, Anm. 235.

[38] Vgl. im Detail bspw. Petersen, K./Zwirner, C./Froschhammer, M.: StuB 2009, S. 449 ff.; Schmidt, M.: BB 2009, S. 882 ff.; Zimmermann, R.: BBK 2009, S. 1041 ff.

zwischen Vermögensgegenständen, Schulden, Rechnungsabgrenzungs- und latenten Steuerposten.[39]

Die vorherigen Ausführungen lassen erkennen, dass es im Bereich der Bilanzierung von Finanzinstrumenten verschiedene Abweichungen zwischen dem *IFRS for SMEs* und dem deutschen Handelsrecht gibt. Insbesondere die Klassifizierung dieser sowie die Bewertung zum *fair value* führen dazu, dass der internationale Standard für die bilanzierenden Unternehmen zu einer Mehrbelastung führt. Die Einschränkung des *hedge accounting* im *IFRS for SMEs* kann für die Unternehmen nachteilig sein. Ein weiterer Nachteil des internationalen Standards kann sich im Rahmen der Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital ergeben, wenn die Voraussetzungen der Sonderregelung für *puttable instruments* nicht erfüllt werden.[40]

	IFRS for SMEs	**HGB**	***full IFRS***
Klassifizierung	2 Kategorien	Zuordnung in Anlagevermögen und Umlaufvermögen	4 Kategorien (IAS 39)
Bewertung	Bewertung zu (fortgeführten) AK oder erfolgswirksam zum *fair value*	Bewertung zu (fortgeführten) AK	Bewertung zu (fortgeführten) AK, erfolgswirksam oder erfolgsneutral zum *fair value*
Ausbuchung	Übertragung der Risiken und Chancen	Erfüllung, Übertragung oder Erlöschen	*pass through*- und *continuing involvement*-Test
hedge accounting	möglich, aber Einschränkung bzgl. *hedging instrument* und Risiken	möglich	Möglich
Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital	Abgrenzungsprobleme Lösung: Sonderregelungen für *puttable instruments*	keine Abgrenzungsprobleme	Abgrenzungsprobleme Lösung: Sonderregelungen für *puttable instruments*

Abb. 4: Überblick über die abweichenden Regelungen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten

[39] Zu der Abgrenzung von Eigenkapital zu Verbindlichkeiten bzw. Forderungen ggü. Gesellschaftern vgl. im Detail Förschle, G./Hoffmann, K. in: Ellrott, H./Förschle, G./Kozikowski, M./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 247, Anm. 160 ff.

[40] Vgl. hierzu bspw. Henselmann, K./Klein, M.: Jahresabschluss, S. 52.

3.4 Vorräte und Fertigungsaufträge

3.4.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs*

Vorräte sind nach Sec. 13 zu bilanzieren. Gem. 13.1 sind als Vorräte die Vermögenswerte anzusetzen, die fertige Erzeugnisse, unfertige Erzeugnisse oder Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe darstellen.

Alle Vorräte sind zum niedrigeren Wert ihrer Kosten und ihrem *estimated selling price less costs to complete and sell* zu bewerten (13.4). Die Kosten umfassen gem. 13.5 neben den Anschaffungs- und Herstellungskosten auch sonstige Kosten, die bei der Versetzung an den aktuellen Ort bzw. in den aktuellen Zustand angefallen sind. Fremdkapitalzinsen bleiben hingegen wiederum unberücksichtigt. Explizit nicht in die Kosten einzubeziehen sind des Weiteren bspw. allgemeine Verwaltungskosten ohne Bezug zu den Vorräten und Verkaufskosten (13.13).

SMEs ist gem. 13.16 die Anwendung verschiedener Bewertungsmethoden bei der Ermittlung der Kosten von Vorräten gestattet. Dabei handelt es sich um die *standard cost method*, die *retail method* und – anders als bei den *full IFRS* – den letzten verfügbaren Anschaffungspreis[41]. Vorräte sind nach 13.17 grundsätzlich einzeln zu bewerten. Für Vorräte, die austauschbar und nicht speziellen Projekten zuzuordnen sind, erlaubt 13.18 allerdings zwei Bewertungsvereinfachungsmethoden – die *FIFO*-Methode und die Durchschnittskostenmethode. *Impairment* von Vorräten ist nach 13.19 i.V.m. 27.2-27.4 zu behandeln.[42]

Fertigungsaufträge, die in Sec. 23 geregelt sind, sind speziell für die Herstellung eines Vermögenswerts oder einer Kombination von Vermögenswerten verhandelt und abgeschlossen.[43] Für diese Aufträge ist gem. 23.17 die *percentage of completion method* unter der Voraussetzung, dass die Ergebnisse verlässlich geschätzt werden können, anzuwenden. Eine verlässliche Schätzung des Ergebnisses erfordert wiederum die verlässliche Schätzung des Arbeitsstandes, der zukünftigen Kosten und der Einbringbarkeit der Kosten (23.17). Die *percentage of completion method* schreibt gem. 23.21 die Verbu-

[41] Vgl. bspw. Glanz, S./Pfaff, D.: IRZ 2009, S. 418.

[42] Vgl. Abschnitt 3.5.

[43] Vgl. Kirsch, H.: IFRS-Rechnungslegung, S. 93.

chung von Umsatz in korrespondierender Weise zu dem Aufwand im Rahmen des Fertigungsauftrages vor. Als Basis dient dabei der Fertigstellungsgrad, der nach verschiedenen Verfahren ermittelbar ist (23.22). Auch im Rahmen dieser Methode gibt es ein paar Regelungen, die der Vorsicht dienen. Dazu zählt insbesondere die Pflicht, wahrscheinlich nicht einbringbare Kosten sowie einen zu erwartenden Verlust sofort als Aufwand zu erfassen (23.24, 23.26). Ist das Ergebnis eines Fertigungsauftrags nicht verlässlich schätzbar, ist nach 23.25 die *completed contract method* anzuwenden, nach der die Umsatzerlöse maximal den angefallenen und einbringbaren Kosten entsprechen dürfen. Diese sind wiederum in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand zu verbuchen.

3.4.2 Analyse im Kontext des HGB

Nach HGB erfolgt die Bewertung von Vorräten zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert.[44] Bei der Bewertung zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten können anders als nach dem *IFRS for SMEs* Fremdkapitalkosten mit einbezogen werden, soweit diese während der Fertigung anfielen.[45] Auch nach deutschem Handelsrecht gilt der Grundsatz der Einzelbewertung für Vorräte.[46] Allerdings gelten neben dem *FIFO*-Prinzip (§ 256 Satz 1) und der Methode des gewichteten Durchschnitts (§ 240 Abs. 4) auch die *LIFO*-Methode (§ 256 Satz 1) sowie das Festwertverfahren (§ 240 Abs. 3) als zulässig.[47] Hinsichtlich der Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen enthält das HGB keine explizite Vorschrift. Allerdings wird in § 252 Abs. 1 Nr. 4 ein Ertragsantizipationsverbot interpretiert[48] und die *completed contract method* angewendet, die Umsatzerlöse erst bei Projektfertigstellung und Gefahrenübergang erfasst.[49]

---

[44] Vgl. Merkt, H. in: Baumbach, A./Hopt K. (Hrsg.): Handelsgesetzbuch, § 253, Rn. 15.

[45] Das IDW sieht den Einbezug von FK-Kosten als Ausnahmefall und fordert eine enge Auslegung. Vgl. IDW (Hrsg.): IDW ERS HFA 31, Tz. 23 ff.

[46] Vgl. Brösel, G./Mindermann, T./Boecker, C.: BRZ 2009, S. 501.

[47] Im Rahmen des BilMoG wurde der Umfang der zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren eingeschränkt. Vgl. im Detail bspw. Neubeck, G. in: Fischer, D./Günkel, M./Neubeck, G./Pannen, M. (Hrsg.): Bilanzrechtsreform, Rz. 326 ff.

[48] Vgl. Brösel, G./Mindermann, T. in: Petersen, K./Zwirner, C. (Hrsg.): BilMoG, Teil III.IX.1.b.

[49] Aktuell ist dies allerdings in der Diskussion. Vgl. bspw. Ellrott, H./Brendt, P. in: Ellrott, H./Förschle, G./Kozikowski, M./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 255, Anm. 457 ff.; Haaker, A./Hoffmann, W.-D.: PiR 2010, S. 51 f.

Aus Unternehmenssicht enthält die Bilanzierung von Vorräten keinen signifikanten Unterschied. Allerdings lässt sich erkennen, dass der *IFRS for SMEs* im Bereich der langfristigen Fertigungsaufträge – durch die *percentage of completion method* – das aufwändigere Rechnungslegungssystem ist. Ergo ist eine Anwendung des *IFRS for SMEs* mit einer Mehrbelastung verbunden.

	IFRS for SMEs	**HGB**	***full IFRS***
Zugangsbewertung	Fremdkapitalkosten kein Bestandteil der HK	Wahlrecht: Fremdkapitalkosten als Bestandteil der HK	Fremdkapitalkosten als Bestandteil der HK von *qualifying assets*
Bewertungsvereinfachungsmethoden	Methode des gewichteten Durchschnitts, FIFO-Methode	Festwertverfahren, Methode des gewichteten Durchschnitts, FIFO-Methode, LIFO-Methode	Methode des gewichteten Durchschnitts, FIFO-Methode
Fertigungsaufträge	*percentage of completion method*	*completed contract method*	*percentage of completion method*

Abb. 5: Überblick über die abweichenden Regelungen zur Bilanzierung von Vorräten und Fertigungsaufträgen

3.5 *Impairment*

3.5.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs*

Die Vorschriften des Standards zum Thema *impairment* von Sec. 27 unterscheiden zwischen Vorräten und anderen nicht-finanziellen Vermögenswerten.

Hinsichtlich des *impairment* von Vorräten gilt, dass zu jedem Bilanzstichtag ein Vergleich zwischen Buchwert und *selling price less costs to complete and sell* zu erfolgen hat (27.2-3). Ergibt sich daraus, dass der *selling price less costs to complete and sell* unterhalb des Buchwerts liegt, besteht eine zwingende Abwertungspflicht mit einer korrespondierenden Aufwandserfassung im *income statement*. Falls sich an den folgenden Bilanzstichtagen ein anderes Bild ergeben sollte, besteht nach 27.4 die Pflicht zur Wertaufholung bis zum niedrigen Wert aus Buchwert und *selling price less costs to complete and sell*.

Bei anderen nicht-finanziellen Vermögenswerten ist – anders als bei den *full IFRS* – ein jährlicher *impairment test* nicht zwangsläufig.[50] Wenn allerdings zum Bilanzstichtag

[50] Vgl. Glanz, S./Pfaff, D.: IRZ 2009, S. 419.

Anzeichen i.S.d. 27.9 für ein *impairment* vorliegen, ist gem. 27.7 der Buchwert mit dem *recoverable amount* zu vergleichen. Dabei ist der *recoverable amount* als Maximum von *fair value less costs to sell* und *value in use* definiert (27.11). Liegt der erzielbare Betrag unterhalb des Buchwerts, schreibt 27.1 vor, dass ein *impairment loss* zu verbuchen ist. Dabei können analog der *full IFRS* Vorschriften zu *cash generating units* (*CGU*) einschlägig sein. Nach diesen wird ein *impairment loss* in zwei Schritten erfasst:

- Zuerst wird der verbundene *goodwill* reduziert und
- im Anschluss buchwertproportional die anderen Vermögenswerte (27.21).

Dabei ist zu beachten, dass diese Vermögenswerte nicht unterhalb ihres *fair value*, ihres *value in use* oder von Null erfasst sind (27.22). Gem. 27.24-27.27 hat die Ermittlung des *fair value* eines *goodwill* immer indirekt auf Ebene der *CGU* zu erfolgen.

Ein *impairment loss* bei einem *goodwill* darf nach 27.28 in den folgenden Jahren nicht aufgeholt werden. Für alle anderen Vermögenswerte gilt, dass an den folgenden Bilanzstichtagen darauf zu achten ist, ob Indikatoren für eine mögliche Wertaufholung vorliegen (27.29). Wird diese erfasst, ist zu unterscheiden, ob die Vermögenswerte individuell wertgemindert wurden oder das *impairment loss* im Rahmen der *CGU* erfasst wurde. Die in 27.30-31 erfassten Zuschreibungsregeln entsprechen dem Vorgehen nach *full IFRS*.

3.5.2 Analyse im Kontext des HGB

Das deutsche Handelsrecht differenziert für das Konzept der Wertminderung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen (§ 253 Abs. 3 und 4). Die Vorräte – als Bestandteil des Umlaufvermögens – unterliegen dem strengen Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4). Als Vergleichsmaßstab ist der „niedrigere Wert, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis ergibt“ heranzuziehen, dem eine Beschaffungs- bzw. Absatzmarktorientierung zugrunde liegt.[51] Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens dürfen gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 Wertminderungsverluste nur erfasst werden, soweit voraussichtlich dauerhafte Wertminderungen vorliegen. Entsprechend gilt bei Wertaufholungen, dass diese zu erfassen sind, sobald der Aspekt der Dauerhaftigkeit entfällt.[52] Der Vergleichsmaßstab für

[51] Vgl. bspw. Merkt, H. in: Baumbach, A./Hopt K. (Hrsg.): Handelsgesetzbuch, § 253, Rn. 19 ff.

[52] Vgl. Beyhs, O./Melcher, W.: DB 2009, Beilage 5, S. 27 f.

den Buchwert ist der beizulegende Wert (§ 253 Abs. 3 Satz 3), der für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aufgrund der Orientierung auf dem Beschaffungsmarkt den Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten entspricht.[53] Das Konzept der *CGU* ist im deutschen Handelsrecht nicht enthalten.[54]

	IFRS for SMEs	**HGB**	***full IFRS***
Vorräte	*impairment*: Pflicht	Wertminderung: Pflicht	*impairment*: Pflicht
sonstige nicht-finanzielle Vermögenswerte bzw. Vermögensgegenstände	Prüfung bei Anzeichen	jährliche Prüfung	jährliche Prüfung
	Dauerhaftigkeit keine Voraussetzung	Dauerhaftigkeit als Voraussetzung	Dauerhaftigkeit keine Voraussetzung
	Berücksichtigung der Vorschriften zur *CGU*	keine Vorschriften bzgl. *CGU*	Berücksichtigung der Vorschriften zur *CGU*

Abb. 6: Überblick über die abweichenden Regelungen zur Bilanzierung von *impairments*

Diese Ausführungen belegen, dass für die Unternehmen eine Bilanzierung nach dem *IFRS for SMEs* nicht eindeutig vorteilhaft wäre. Zwar ist die Vernachlässigung der Dauerhaftigkeit in diesem Standard eine mögliche Erleichterung. Allerdings bewirken die zu beachtenden Bestimmungen zur *CGU* einen gegenläufigen Effekt.

3.6 Leasingverhältnisse

3.6.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs*

Sec. 20 enthält die Vorschriften zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen, die weitgehend dem Konzept des IAS 17 der *full IFRS* entspricht.[55] Unter Leasing versteht sich gem. 20.2 die Übertragung der Nutzungsrechte an Vermögenswerten. Zu Beginn eines Leasingverhältnisses macht es der *IFRS for SMEs* in 20.8 erforderlich, dieses zu klassifizieren. Dabei wird nach 20.4 zwischen einem *finance lease*, bei dem im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden und einem *operating lease* unterschieden. Abgrenzungsbeispiele finden sich in 20.6-20.7.

[53] Vgl. Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K. (Hrsg.): Rechnungslegung, Teilband 1, § 253, Tz. 457.

[54] Vgl. bspw. Hayn, S./Graf Waldersee, G.: IFRS / HGB, S. 102 f.

[55] Da die Bilanzierung von Leasingverhältnissen aktuell auf der Agenda des *IASB* steht (Vgl. IASB (Hrsg.): work plan), ist von einer Überarbeitung der Sec. 20 im Rahmen des nächsten Turnus auszugehen.

Zu Beginn eines *finance lease* hat der Leasingnehmer das erlangte Nutzungsrecht als Vermögenswert und parallel die Zahlungsverpflichtung als Verbindlichkeit anzusetzen. Deren Höhe entspricht dem *fair value* des zugrundeliegenden Vermögenswerts oder falls niedriger dem Barwert der Mindestleasingzahlungen unter Berücksichtigung von anfänglichen direkten Kosten (20.9). Als Diskontsatz ist der interne Zinssatz oder der Grenzfremdkapitalsatz des Unternehmens heranzuziehen (20.10). In den Folgejahren ist der bilanzierte Vermögenswert gem. 20.12 entsprechend den korrespondierenden Regelungen abzuschreiben und auf *impairment* zu überprüfen. Die Leasingzahlungen sind nach 20.11 unter Verwendung der Effektivzinsmethode (11.15-11.20) in einen Tilgungsanteil, der die bilanzierte Verbindlichkeit reduziert und einen aufwandswirksamen Zinsanteil aufzuteilen.

Der Leasinggeber hat bei einem *finance lease* gem. 20.17 zuerst einen Vermögenswert in Höhe des Nettoinvestitionswerts des Leasings anzusetzen. Dabei sind mit Ausnahme von Händlern und Herstellern anfängliche direkte Kosten mit einzubeziehen (20.18). Im Anschluss ist nach 20.19 der Ertrag aus den Leasingzahlungen so zu berücksichtigen, dass eine konstante periodische Verzinsung erreicht wird.

20.15 schreibt vor, dass der Leasingnehmer bei einem *operating lease* die Zahlungen im Rahmen des Leasingverhältnisses grundsätzlich linear als Aufwand zu erfassen hat. Davon kann allerdings abgewichen werden, falls eine andere Basis besser geeignet ist oder ein Inflationsausgleich in den Zahlungen berücksichtigt wird.

Der Leasinggeber hat bei dieser Leasingvariante gem. 20.24 den Vermögenswert entsprechend seiner Natur zu aktivieren und diesen abzuschreiben (20.26) sowie auf *impairment* zu überprüfen (20.28). Die Verbuchung der Leasingraten erfolgt nach 20.25 als Ertrag.

Liegt eine *sale and lease back*-Transaktion i.S.d. 20.32 vor, ist zu unterscheiden ob es sich um ein *finance* oder ein *operating lease* handelt. 20.33 schreibt vor, dass ein entstandener Verkaufsgewinn bei einem *finance lease* zu passivieren und anteilig über die Vertragslaufzeit des Leasingverhältnisses erfolgswirksam zu realisieren ist. Entsprechend dieser Regelung ist nach 20.34 auch vorzugehen, wenn bei einem *operating lease* die Transaktion oberhalb des *fair value* getätigt wird. Ist der Verkaufspreis dagegen

identisch mit dem *fair value*, ist der Verkaufsgewinn sofort erfolgswirksam zu erfassen. Dies gilt auch, wenn der Verkaufspreis unterhalb des *fair value* liegt.

3.6.2 Analyse im Kontext des HGB

Im Rahmen des BilMoG wurde in § 246 Abs. 1 Satz 2 das Konzept des wirtschaftlichen Eigentums[56] analog den Regelungen der *full IFRS* eingeführt. Allerdings bleiben für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen weiterhin die steuerlichen Leasingerlasse[57] einschlägig.[58] Für den Fall, dass der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstandes ist, erfolgt bei ihm eine Aktivierung[59] mit den Anschaffungskosten, die dem Barwert der Leasingraten und einer möglichen Einmalzahlung sowie eventueller Anschaffungsnebenkosten abzüglich Anschaffungskostenminderungen entsprechen.[60] Hinsichtlich der Bilanzierung von *sale and lease back*-Transaktionen ist das wirtschaftliche Eigentum als Entscheidungskriterium heranzuziehen.[61] Eine Übertragung dessen führt zu einem Abgang des Vermögensgegenstands beim Leasingnehmer und einer korrespondierenden Gewinnrealisierung, wenn der Verkaufspreis dem Marktpreis entspricht. Bleibt das wirtschaftliche Eigentum beim Leasingnehmer, hat er diesen weiterhin zu bilanzieren und es kommt nicht zu einer Gewinnrealisierung.[62]

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Konzepte zur Klassifizierung von Leasingverhältnissen grundlegend verschieden sind. Eine eindeutige Aussage, welches Rechnungslegungssystem vorteilhaft ist, ist schwierig. Die Bewertung beim Leasingnehmer im Rahmen eines *finance lease* erscheint im *IFRS for SMEs* aufgrund der verschiedenen Werte für die bilanzierenden Unternehmen aufwandsreicher. Ebenso schei-

---

56 Vgl. BT-Drucksache 16/12407, S. 84.

57 Vgl. BMF (Hrsg.), Erlass vom 21.3.1972, BStBl 1972 I, S. 188 f.; BMF (Hrsg.), Erlass vom 19.4.1971, BStBl 1971 I, S. 264 ff.; BMF (Hrsg.), Erlass vom 23.12.1991, BStBl 1992 I, S. 13 ff.; BMF (Hrsg.), Erlass vom 22.12.1975, DB 1976, S. 172 f.

58 Vgl. Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D.: StuB 2009, S. 289 f.

59 Vgl. Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K. (Hrsg.): Rechnungslegung, Teilband 6, §246, Tz. 393.

60 Vgl. bspw. Merkt, H. in: Baumbach, A./Hopt K. (Hrsg.): Handelsgesetzbuch, § 255, Rn. 9 u. Rn. 3.

61 Vgl. Rux, H.-J. in: Federmann, R./Kußmaul, H./Müller, S. (Hrsg.): Handbuch, Nr. 85, Rz. 39.

62 Vgl. bspw. Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K. (Hrsg.): Rechnungslegung, Teilband 6, § 246, Anm. 395; Förschle, G./Kroner, M. in: Ellrott, H./Förschle, G./Kozikowski, M./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 246, Anm. 40; im Detail Henselmann, K./Klein, M.: Jahresabschluss, S. 159.

nen die Regelungen zur bilanziellen Behandlung von *sale and lease back*-Transaktionen nach diesem Standard komplexer.

	IFRS for SMEs	**HGB**	***full IFRS***
Klassifizierung von Leasing-verhältnissen	Kriterium: Übertragung wesentlicher Risiken und Chancen	Orientierung an steuerlichen Leasingerlassen	Kriterium: Übertragung wesentlicher Risiken und Chancen
Zugangsbewertung bei *finance lease* (Leasingnehmer)	Bilanzierung zum *fair value* oder falls niedriger zum Barwert der Mindestleasingzahlungen	Bilanzierung zu Anschaffungskosten	Bilanzierung zum *fair value* oder falls niedriger zum Barwert der Mindestleasingzahlungen
Bilanzierung von *sale and lease back*-Transaktionen	umfassende Differenzierung bei *operating lease*	Differenzierung, wenn Leasinggeber wirtschaftlicher Eigentümer wird	umfassende Differenzierung bei *operating lease*

Abb. 7: Überblick über die abweichenden Regelungen zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen

3.7 Ertragsteuern

3.7.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs*

Ertragsteuern sind nach Sec. 29 in Anlehnung an ED/2009/2 Income Tax zu bilanzieren[63] und umfassen effektive sowie latente Steuern. Die Bilanzierung der Ertragsteuern orientiert sich an einem neunstufigen Plan (29.3). Dabei sind im ersten Schritt effektive Steuern, die sich nach 29.2 auf das zu versteuernde Einkommen der aktuellen und vergangenen Perioden beziehen, gem. 29.4-29.8 zu berücksichtigen. Insbesondere ist zu beachten, dass nach 29.8 i.V.m. 29.24 im Gegensatz zu den *full IFRS* auch Steuerunsicherheiten[64] einzubeziehen sind.

Im weiteren Vorgehen werden die latenten Steuern – definiert als Steuereffekte künftiger Perioden (29.2) – behandelt. Latente Steuern können durch temporäre Differenzen sowie durch nicht genutzte steuerliche Verlustvorträge sowie Steuergutschriften entstehen. Zur Bestimmung der temporären Differenzen (29.14) ist unter Berücksichtigung von 29.11-29.13 der Steuerwert des Vermögenswerts bzw. der Schuld zu ermitteln und mit dem korrespondierenden Buchwert zu vergleichen. Wenn diese Differenzen das zu versteuernde Einkommen erhöhen, sind gem. 29.15(a) passive latente Steuern anzuset-

[63] Vgl. bspw. Bömelburg, P./Landgraf, C./ Pöppel, A.: PiR 2009, S. 294. Da der ED nicht umgesetzt wird (Vgl. IASB (Hrsg.): Income Taxes) erscheint dieses Vorgehen problematisch und es ist von einer Anpassung der Sec. 29 im Rahmen der nächsten Überarbeitung auszugehen.

[64] Vgl. bspw. Dahlke, J.: BB 2009, S. 1464.

zen. Reduzieren diese dagegen dieses Einkommen, schreibt 29.15(b) vor, dass aktive latente Steuern zu bilanzieren sind. Aktive latente Steuern sind nach 29.15(c) auch für nicht genutzte steuerliche Verlustvorträge und Steuergutschriften zu erfassen. Allerdings ist zu beachten, dass gem. 29.16 für einen Teil von *outside basis differences* (*OBDs*)[65] und für Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines *goodwill* ein Ansatzverbot gilt.

Die Bewertung von latenten Steuern erfolgt undiskontiert (29.23) mit den Steuersätzen, die zum Berichtsstichtag gültig bzw. angekündigt sind (29.18). Bei aktiven latenten Steuern ist außerdem nach 29.21-29.22 noch eine mögliche *valuation allowance*, d.h. eine Werthaltigkeitsüberprüfung ähnlich dem *impairment test* - zu berücksichtigen. Steuerunsicherheiten sind – anders als bei den *full IFRS* – gem. 29.24 auch bei latenten Steuern einzubeziehen, indem ein wahrscheinlichkeitsgewichteter Durchschnitt heranzuziehen ist.

Latente Steuern sind in der Bilanz nach 29.28 unter *non-current* auszuweisen. Unter bestimmten Voraussetzungen dürfen sie wie auch effektive Steuern saldiert werden (29.29). Die Verbuchung von Ertragsteuern hat entsprechend der zugrunde liegenden Transaktion gem. 29.27 erfolgswirksam im *income statement* oder alternativ im *OCI* zu erfolgen.

3.7.2 Analyse im Kontext des HGB

Effektive Steuern sind in dem Jahresabschluss eines HGB-Bilanzierers – anders als nach dem *IFRS for SMEs* – ohne Steuerunsicherheiten zu bilanzieren. Die Bilanzierung von latenten Steuern hat im Rahmen des BilMoG eine umfassende Reform erfahren und

[65] Diese Differenzen sind ein Spezialfall von temporären Differenzen und bezeichnen die Differenzen zwischen dem im Konzernabschluss erfassten Nettovermögen eines Tochterunternehmens und dem steuerbilanziellen Wert der vom Mutterunternehmen am Tochterunternehmen gehaltenen Anteile. Vgl. bspw. Hoffmann, W.-D. in: Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. (Hrsg.) IFRS-Kommentar, § 26, Rz. 63. Auch im Einzelabschluss können *outside basis differences* in Einzelfällen zu berücksichtigen sein. Vgl. Hoffmann, W.-D. in Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. (Hrsg.) IFRS-Kommentar, § 26, Rz. 81 f. Das Ansatzverbot der *IFRS for SMEs* für *OBDs* bezieht sich auf Auslandsbeteiligungen (29.16(a)). Die *full IFRS* enthalten eine davon abweichende Ansatzeinschränkung für *OBDs* (IAS 12.39, IAS 12.44). Vgl. bspw. Schulz-Danso, M. in: Bohl, W./Riese, J./Schlüter, J. (Hrsg.): Beck'sches IFRS-Handbuch, § 25, Rz. 234.

orientiert sich jetzt stark an den internationalen Regelungen.[66] Im Vergleich zu dem *IFRS for SMEs* bestehen Unterschiede hinsichtlich des Ansatzes und der Bewertung.

- Nach § 274 Abs. 1 Satz 2 besteht für eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung ein Ansatzwahlrecht.[67]
- Steuerliche Verlustvorträge dürfen nur insoweit einbezogen werden, wie sie in den nächsten fünf Jahren verrechenbar sind (§ 274 Abs. 1 Satz 4).[68]
- Für *OBDs* schreibt § 306 Satz 4 ein Ansatzverbot vor.
- Die Bewertung von latenten Steuern erfordert keine Berücksichtigung von Steuerunsicherheiten.

	IFRS for SMEs	**HGB**	***full IFRS***
effektive Steuern	Berücksichtigung von Steuerunsicherheiten	keine Berücksichtigung von Steuerunsicherheiten	keine Berücksichtigung von Steuerunsicherheiten
latente Steuern: Ansatz	Ansatzpflicht für Überhang aktiver latenter Steuern	Ansatzwahlrecht für Überhang aktiver latenter Steuern	Ansatzpflicht für Überhang aktiver latenter Steuern
	Verlustvorträge: Voraussetzung der Nutzbarkeit	Verlustvorträge: Voraussetzung der Nutzbarkeit innerhalb von fünf Jahren	Verlustvorträge: Voraussetzung der Nutzbarkeit
	Ansatzverbot für *OBDs* bei Auslandsbeteiligungen	Ansatzverbot für *OBDs*	Einschränkung des Ansatzes von *OBDs*
latente Steuern: Bewertung	Berücksichtigung von Steuerunsicherheiten	keine Berücksichtigung von Steuerunsicherheiten	keine Berücksichtigung von Steuerunsicherheiten

Abb. 8: Überblick über die abweichenden Regelungen zur Bilanzierung von Ertragsteuern

Als Konsequenz für die bilanzierenden Unternehmen lässt sich aus diesen Aussagen folgern, dass das HGB im Bereich der Bilanzierung von Ertragsteuern das einfachere Rechnungslegungssystem ist. Ergo ist eine Anwendung des *IFRS for SMEs* – insbesondere durch die Einbeziehung von Steuerunsicherheiten und die Bilanzierung von *OBDs* – aufwändiger.

---

[66] Vgl. Kühne, E./Melcher, W./Wesemann, M.: WPg 2009, S. 1005 ff. Der DSR hat einen Entwurf zu einem DRS für latente Steuern veröffentlicht. Vgl. DSR (Hrsg.): E-DRS 24.

[67] Eine Teilaktivierung der sich insgesamt ergebenden Steuerentlastung wird abgelehnt. Vgl. bspw. Loitz, R.: DB 2009, S. 914 f. Für den Konzernabschluss besteht eine Aktivierungspflicht latenter Steuern (§ 306 Satz 1).

[68] Vgl. Herzig, N./Bohn, A./Götsch, A.: DStR 2009, S. 2617 f. Der IDW vertritt eine gegenteilige Ansicht; vgl. IDW (Hrsg.): IDW ERS HFA 27, Tz. 14.

3.8 Pensionsverpflichtungen

3.8.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs*

Pensionsverpflichtungen sind nach Sec. 28 – insbesondere 28.1(b) i.V.m. 28.9-28.28 zu bilanzieren und entsprechen weitgehend den Regelungen des IAS 19 der *full IFRS*. Dabei ist zwischen den sofort aufwandswirksamen *defined contribution plans* ohne Ausgleichsverpflichtungen und den *defined benefit plans* zu unterscheiden. Letztere umfassen die Verpflichtung des Unternehmens, die zugesagten Leistungen zu gewähren und dabei das versicherungsmathematische Risiko sowie das Anlagerisiko des Planvermögens zu tragen (28.10(b)).

Bei einem *defined benefit plan* ist gem. 28.14(a) eine Verbindlichkeit auf Basis der Unternehmensverpflichtung zu bilanzieren und mit der Differenz aus dem Barwert der Verpflichtung und dem *fair value* des zugehörigen *plan assets* zu bewerten (28.15). Für den Fall, dass der Wert des *plan assets* den der Verbindlichkeit übersteigt, muss gem. 28.22 ein Vermögenswert angesetzt werden, soweit dieser erzielbar ist.[69]

Hinsichtlich der Bewertung der Verpflichtung aus einem *defined benefit plan* sind verschiedene Regelungen zu beachten. So ist diese nach 28.17 mit *market yields on high quality corporate bonds* zu diskontieren. Als Bewertungsverfahren ist die *project unit credit method* anzuwenden. Bei dieser gelten die zukünftigen Gehälter als Basis und es sind verschiedene versicherungsmathematische Annahmen wie bspw. die Mitarbeiterfluktuation zu berücksichtigen (28.18). Falls diese Methode aber nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand durchführbar ist, kann – anders als bei den *full IFRS* – gem. 28.19 auf Erleichterungen zurückgegriffen werden (z.B. keine Berücksichtigung von Gehaltssteigerungen oder Veränderungen der Sterberate).[70] Nach 28.20 muss die Bewertung der Pensionsverpflichtungen nicht von einem unabhängigen Gutachter durchgeführt werden und es ist auch keine jährliche Neubewertung erforderlich – vorausgesetzt die zugrundeliegenden Annahmen haben sich nicht signifikant verändert.[71]

---

[69] Vgl. Fodor, J./Wildner, S.: BB 2009, S. 1966 f.

[70] Vgl. bspw. Kirsch, H.: IRZ 2010, S. 123 f. Auf der Agenda des *IASB* steht aktuell auch die Bilanzierung von *defined benefit plans* (Vgl. IASB (Hrsg.): work plan). Somit könnte es im nächsten Überarbeitungsturnus zu Anpassungen bei dem *IFRS for SMEs* kommen.

[71] Vgl. bspw. Kirsch, H.: IRZ 2010, S. 123 f.

Bei Änderungen des *defined benefit plan* ist die korrespondierende Verbindlichkeit sofort anzupassen und die Kosten sind erfolgswirksam zu erfassen (28.21 i.V.m. 28.23). Für versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste besteht gem. 28.24 ein im Vergleich zu den *full IFRS* eingeschränktes Ausweiswahlrecht.[72] Sie sind ebenfalls sofort zu berücksichtigen, können aber entweder erfolgswirksam über das *income statement* oder erfolgsneutral im *OCI* erfasst werden. Die Anwendung der Korridormethode wie (noch) bei den *full IFRS* ist nicht erlaubt.[73]

3.8.2 Analyse im Kontext des HGB

Im Rahmen des BilMoG ist die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen reformiert worden.[74] Demnach sind Pensionsverpflichtungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen (§ 253 Abs. 2 Satz 2). Dabei ist nicht explizit ein bestimmtes versicherungsmathematisches Verfahren vorgegeben.[75] Nach § 246 Abs. 2 Satz 2 ist das sog. Planvermögen[76], das mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist (§ 253 Abs. 1 Satz 4), mit der Verpflichtung zu verrechnen. Des Weiteren hat gem. § 253 Abs. 2 Satz 1 bzw. § 253 Abs. 3 Satz 2 eine Diskontierung mit dem der Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen sieben Geschäftsjahre oder pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz bei einer angenommenen Restlaufzeit von fünfzehn Jahren zu erfolgen. Versicherungsmathematische Gewinne bzw. Verluste sind sofort erfolgswirksam zu erfassen.[77] Im Vergleich mit den Regelungen des *IFRS for SMEs* wird deutlich, dass es in drei Bereichen zu Abweichungen kommt.

- Die Differenzierung von Pensionsverpflichtungen hinsichtlich ihrer Art (*defined contribution plans* und *defined benefit plans*) unterscheidet sich.

---

[72] Vgl. Beiersdorf, K./Eierle, B./Haller, A.: DB 2009, S. 1556.

[73] Vgl. bspw. Winkeljohann, N./Morich, S.: BB 2009, S. 1632.

[74] Vgl. im Detail bspw. Höfer, R./Rhiel, R./Veit, A.: DB 2009, S. 1605 ff.; Rhiel, R./Veit, A.: PiR 2009, S. 167 ff.; Wolz, M./Oldewurtel, C.: StuB 2009, S. 424 ff. Davon unberührt bleibt das Aktivierungswahlrecht des § 28 Abs. 1 Satz 1 und 2 EGHGB für unmittelbare Pensionszusagen bis zum 31.12.1986 sowie für mittelbare Pensionszusagen.

[75] Vgl. IDW (Hrsg.): IDW ERS HFA 30, Tz. 60. Nach h. M. können sowohl das Teilwert- als auch das Anwartschaftsbarwertverfahren (*PUC*-Methode) angewendet werden. Vgl. bspw. Höfer, R./Rhiel, R./Veit, A.: DB 2009, S. 1607.

[76] Vgl. bspw. Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D.: StuB 2009, S. 297.

[77] Vgl. Rhiel, R./Veit, A.: PiR 2009, S. 171.

- Ebenso weicht die Bewertung in bestimmten Bereichen voneinander ab. In diesem Bereich können die Reglungen des *IFRS for SMEs* für die Unternehmen einfacher sein, wenn sie die Erleichterung der *PUC*-Methode sowie die weiteren Vereinfachungsvorschriften wahrnehmen. Allerdings ist die Diskontierung nach dem deutschen Handelsrecht weniger aufwändig, wenn dabei von der Vereinfachungsregelung betreffend den Diskontierungssatz Gebrauch gemacht wird.
- Als dritter Unterschied ist das Ausweiswahlrecht des internationalen Standards für die Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste zu sehen, das allerdings aufgrund der stetigen Ausübung für die Unternehmen nicht nachteilig sein muss.

	IFRS for SMEs	**HGB**	***full IFRS***
Klassifizierung und Ansatz	Differenzierung zwischen *defined contribution plans* und *defined benefit plans*	Differenzierung zwischen mittelbaren und unmittelbaren Pensionszusagen	Differenzierung zwischen *defined contribution plans* und *defined benefit plans*
Bewertung	*project unit credit method* (vereinfachtes Verfahren möglich)	keine spezielle Vorgabe	*project unit credit method*
Ausweis versicherungsmathematischer Gewinne/Verluste	Wahlrecht: erfolgswirksam (*income*) oder erfolgsneutral (*OCI*)	erfolgswirksam (GuV)	Wahlrecht: Korridormethode, erfolgswirksam (*income*) oder erfolgsneutral (*OCI*)

Abb. 9: Überblick über die abweichenden Regelungen zur Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen

4 Ausblick: Konsolidierung

4.1 Regelungsinhalt des *IFRS for SMEs*

Regelungsinhalte, die den Konzernabschluss bzw. die Bilanzierung von Anteilen an *associates* und an *joint ventures* sowie von Unternehmenszusammenschlüssen betreffen, sind hauptsächlich in Sec. 9, 14, 15 und 19 des *IFRS for SMEs* zu finden.

Die stark an die *full IFRS* angelehnte Sec. 9 behandelt die Thematik des Konzernabschlusses und der separaten Einzelabschlüsse. Demnach hat ein Unternehmen einen Konzernabschluss aufzustellen, wenn es Anteile an anderen Unternehmen hält und zwischen diesen Unternehmen ein Mutter-Tochter-Verhältnis besteht. Dieses Verhältnis basiert gem. 9.2-9.9 auf der Beherrschung (*control concept*), d.h. der Möglichkeit die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätig-

keit Nutzen zu ziehen.[78] Des Weiteren sind *special purpose entities* in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn die Voraussetzungen – insbesondere das Tragen der Mehrheit der Risiken und Chancen – erfüllt sind (9.10-9.12). Grundsätzlich sieht der internationale Rechnungslegungsstandard keine Einbeziehungsverbote oder -wahlrechte vor. Allerdings kann auf Basis des *materiality*-Grundsatzes (2.6) oder von Abwägungen bzgl. *balance between benefit and cost* (2.13) von einer Einbeziehung abgesehen werden.

Hinsichtlich der Währungsumrechnung unterscheidet der *IFRS for SMEs* drei Geschäftsvorfälle. Dabei sind Geschäftsvorfälle in fremder Währung gem. 30.6-30.11 sowie Nettoinvestitionen in ausländische Geschäftsbetriebe gem. 30.12-30.13 nach der funktionalen Methode zu behandeln. Lediglich bei der Aufstellung des Abschlusses in einer anderen als der funktionalen Währung kommt die (modifizierte) Stichtagskursmethode zur Anwendung (30.17-30.23).[79]

Das Vorgehen bei der Kapitalkonsolidierung richtet sich gem. 19.6 nach der Erwerbsmethode in Form der Neubewertungsmethode.[80] Die Bewertung des erworbenen Reinvermögens erfolgt dabei zum *fair value* (19.14) inkl. Eventualverbindlichkeiten, sofern deren *fair value* verlässlich ermittelbar ist (19.15(c)).

Bei der Bilanzierung von Anteilen an *associates* oder an *joint ventures* beinhaltet der Standard ein bedingtes Wahlrecht: Die Bewertung dieser erfolgt wahlweise nach

- dem *cost model*,
- der *equity method* oder – sofern verlässlich ermittelbar –
- dem *fair value model* (14.4 bzw. 15.9).[81]

---

[78] Das *IASB* arbeitet aktuell für die *full IFRS* im Projekt *consolidation* insbesondere an einer umfassenden Definition des Begriffs *control*. Vgl. IASB (Hrsg.): work plan.

[79] Vgl. im Detail Henselmann, K./Roos, B.: IFRS for SMEs, S. 19 f.

[80] Vgl. Glanz, S./Pfaff, D.: IRZ 2009, S. 420; Henselmann, K./Roos, B.: IFRS for SMEs, S. 21 f.

[81] Im Rahmen der *full IFRS* können *associates* nach der *equity method* (IAS 28.13) und *joint ventures* wahlweise nach der *equity method* (IAS 31.38) oder der Quotenkonsolidierung (IAS 31.30) einbezogen werden. Im zweiten Quartal dieses Jahres (Vgl. IASB (Hrsg.): work plan) soll die neue Version von IAS 31 veröffentlicht werden. Im entsprechenden Entwurf war vorgesehen, dass nur noch die *equity method* anzuwenden ist. Vgl. bspw. Senger T./Brune J. W. in: Bohl, W./Riese, J./Schlüter, J. (Hrsg.): Beck'sches IFRS-Handbuch, § 30, Rz. 42.

Allerdings ist zu beachten, dass nach 14.7 bzw. 15.12 die Anteile, für die ein öffentlich notierter Markt gegeben ist, unter Anwendung des *fair value model* zu bewerten sind.

4.2 Analyse im Kontext des HGB

Auch im HGB besteht der Konsolidierungskreis im engeren Sinne aus Mutter- und Tochterunternehmen sowie Zweckgesellschaften. Ein Tochterunternehmen wird definiert als Unternehmen, über das unmittelbar oder mittelbar ein beherrschender Einfluss ausgeübt werden kann. Die Beherrschung wird durch die Mehrheit der Stimmrechte, die Bestimmung von Schlüsselpositionen oder einen Beherrschungsvertrag bestimmt (§ 290 Abs. 2 Nr. 1-3).[82] Für Zweckgesellschaften besteht nach § 290 Abs. 2 Nr. 4 eine Konsolidierungspflicht bei Erfüllung der Voraussetzungen – insbesondere dem Tragen der Mehrheit der Risiken und Chancen.[83] Gem. § 296 Abs. 1 und 2 kann in bestimmten Fällen auf die Einbeziehung von Tochterunternehmen verzichtet werden. Bei der Kapitalkonsolidierung schreibt das deutsche Handelsrecht nach dem BilMoG in § 301 Abs. 1 die Anwendung der Neubewertungsmethode vor.[84] Die Bewertung des erworbenen Reinvermögens hat grundsätzlich zum beizulegenden Zeitwert i.S.d. § 255 Abs. 4 zu erfolgen (§ 301 Abs. 1 Satz 2). Ausnahmen davon sind gem. § 301 Abs. 1 Satz 3 die Bewertung von Rückstellungen zu ihrem diskontierten Erfüllungsbetrag nach § 253 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 1 sowie die von latenten Steuern mit dem Betrag nach § 274 Abs. 2. Bei Währungsumrechnungen ist stets die modifizierte Stichtagskursmethode anzuwenden (§ 308a).[85] Die Bewertung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen hat gem. § 312 nach der *equity*-Methode in Form der Buchwertmethode[86] zu erfolgen. Für die Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen besteht ein Wahlrecht zur Anwendung der *equity*-Methode nach § 312 oder der Quotenkonsolidierung nach § 310.

---

82 Vgl. Lüdenbach, N./Freiberg, J.: BB 2009, S. 1230 ff.

83 Vgl. Zoeger, O./Möller, A.: KoR 2009, S. 309 ff.

84 Vgl. Schurbohm-Ebneth, A./Zoeger, O.: DB 2009, Beilage 5, S. 55; Petersen, K./Zwirner, C.: KoR 2009, Beilage 1, S. 29 f.

85 Vgl. bspw. Zwirner, C./Künkele, K. P.: StuB 2009, Seite 521 f.

86 Vgl. bspw. Fischer, D./Neubeck, G. in: Fischer, D./Günkel, M./Neubeck, G./Pannen, M. (Hrsg.): Bilanzrechtsreform, Rz. 568.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass im Rahmen der Konsolidierung Abweichungen zwischen dem *IFRS for SMEs* und dem HGB bestehen. Als nachteilig erweist sich der internationale Standard dabei

- im Bereich des Konsolidierungskreises – aufgrund der fehlenden expliziten Einbeziehungswahlrechte
- sowie durch die teilweise Anwendung der funktionalen Methode für die Währungsumrechnung.

Vereinfachend im Vergleich zur handelsrechtlichen Rechnungslegung kann sich die Einbeziehung von *associates* und *joint ventures* auswirken, sofern das *cost* bzw. das *fair value model* herangezogen wird.

	IFRS for SMEs	**HGB**	***full IFRS***
Abgrenzung des Konsolidierungskreises	keine expliziten Einbeziehungswahlrechte	explizite Einbeziehungswahlrechte	keine expliziten Einbeziehungswahlrechte
Fremdwährungsumrechnung	funktionale Methode Ausnahme: modifizierte Stichtagskursmethode	modifizierte Stichtagskursmethode	funktionale Methode Ausnahme: modifizierte Stichtagskursmethode
Kapitalkonsolidierung	Bewertung des erworbenen Reinvermögens zum *fair value* inkl. Eventualverbindlichkeiten	Bewertung des erworbenen Reinvermögens zum beizulegenden Zeitwert Ausnahmen: Rückstellungen und latente Steuern	Bewertung des erworbenen Reinvermögens zum *fair value* inkl. Eventualverbindlichkeiten
Einbeziehung von *associates*	bedingtes Wahlrecht: *cost model*, *equity method* oder *fair value model*	*equity method*	*equity method*
Einbeziehung von j*oint ventures*	bedingtes Wahlrecht: *cost model*, *equity method* oder *fair value model*	*equity method* oder Quotenkonsolidierung	*equity method* oder Quotenkonsolidierung

Abb. 10: Überblick über die abweichenden Regelungen zur Konsolidierung

5 Fazit

Die vorgenannten Ausführungen zeigen, dass Abweichungen zwischen dem *IFRS for SMEs* und dem HGB bestehen. Aus Sicht der bilanzierenden Unternehmen können sich diese hinsichtlich deren Arbeitsbelastung positiv wie auch negativ auswirken.

Bei den dargestellten allgemeinen Regelungen fällt insbesondere auf, dass die verpflichtenden Bestandteile des Jahresabschlusses deutlich umfangreicher sind und somit zu einer höheren Belastung bei den mittelständischen Unternehmen führen würden.

Eine Einheitsbilanzierung bzw. eine starke Orientierung der handelsrechtlichen Bilanzierung an der in der Steuerbilanz wurde in der Vergangenheit immer als Vorteil des HGBs gegenüber dem *IFRS for SMEs* bezeichnet. Da allerdings durch das BilMoG sowohl die umgekehrte Maßgeblichkeit aufgehoben wurde[87] als auch vermehrt Abweichungen zwischen den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften geschaffen wurden[88], wurde dieser Aspekt bei der Analyse vernachlässigt.

Die Bilanzierungsregelungen der im Detail analysierten neun Schwerpunkte weisen ebenso Unterschiede auf. Für *SMEs* könnten sich primär in den folgenden Bereichen Erleichterungen im Rahmen der Bilanzierung und Bewertung ergeben:

- Immaterielle Vermögenswerte – hauptsächlich aufgrund des Aktivierungsverbots für selbsterstellte immaterielle VW (Entwicklungskosten) und der Unterstellung einer fiktiven Nutzungsdauer von 10 Jahren.
- *Impairment*: Das Kriterium Dauerhaftigkeit ist bei sonstigen nicht-finanziellen VW nicht zu beachten.
- Ertragsteuern – bei der Berücksichtigung von ungenutzten Verlustvorträgen bzw. Steuergutschriften besteht keine Grenze von fünf Jahren.
- Pensionsverpflichtungen – insbesondere durch die Nutzung von Vereinfachungen betreffend die *project unit credit method* sowie den möglichen Verzicht auf eine jährlich, durch einen Gutachter durchgeführte Bewertung.
- Konsolidierung: Die Einbeziehung von *associates* und *joint ventures* kann bei Anwendung bestimmter Methoden weniger aufwändig sein.

Allerdings beinhaltet der *IFRS for SMEs* auch Regelungen zur Bilanzierung und Bewertung, die komplexer als die korrespondierenden HGB-Vorschriften sind und folglich zu einer größeren Arbeitsbelastung führen könnten:

---

[87] Vgl. im Detail BMF (Hrsg.), Erlass vom 12.3.2010, DStR 2010, S. 601 ff.

[88] Vgl. im Detail bspw. Lorson, P./Toebe, M.: BBK 2009, S. 463 ff.; Künkele, K. P./Zwirner, C.: DStR 2009, S. 1277 ff.

- Sachanlagen und *investment properties*: Die Vorschriften zum Komponentenansatz und zu *investment properties* sind zu berücksichtigen.
- Finanzinstrumente: Bestimmte Kategorien erfordern eine *fair value*-Bewertung, *hedge accounting* unterliegt gewissen Einschränkungen und die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital kann problematisch sein.
- Vorräte und Fertigungsaufträge – primär durch die Anwendung der *percentage of completion method*.
- *Impairment*: Die Vorschriften zur *CGU* sind zu beachten.
- Leasingverhältnisse – hauptsächlich aufgrund der Bewertung von *finance leases* beim Leasingnehmer und der umfassenden Differenzierung von *sale and lease back*-Transaktionen.
- Ertragsteuern: Steuerrisiken sind zu berücksichtigen wie auch *OBDs* ohne Auslandsbezug.
- Pensionsverpflichtungen: Bestimmung des Diskontierungssatzes.
- Konsolidierung – insbesondere durch fehlende explizite Einbeziehungswahlrechte bzw. –verbote und die teilweise Anwendung der funktionalen Methode bei der Währungsumrechung.

Für eine abschließende Aussage, ob die Anwendung des *IFRS for SMEs* vor- bzw. nachteilhaft ist, müssen die individuellen Gegebenheiten der bilanzierenden Unternehmen mit einbezogen werden. Ursächlich dafür ist, dass nicht alle Vorschriften des internationalen Standards von jedem *SME* zu berücksichtigen sind. Außerdem wurde in diesem Beitrag der Fokus auf den mit den Bilanzierungsregeln verbundenen Arbeitsaufwand gelegt. Es können sich aber mit der Anwendung des *IFRS for SMEs* auch weitere Vor- und Nachteile[89] ergeben, die in Summe die Aussage beeinflussen würden.

[89] Vgl. im Detail bspw. Henselmann, K./Roos, B.: IFRS for SMEs, S. 6 ff.

Literaturverzeichnis

Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt (Rechnungslegung): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, Teilband 1, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 1995.

Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt (Rechnungslegung): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, Teilband 6, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 1998.

Baumbach, Adolf/Hopt, Klaus J. (Handelsgesetzbuch): Handelsgesetzbuch, 34. Auflage, Verlag C. H. Beck, München 2010.

Beiersdorf, Kati/Eierle, Brigitte/Haller, Axel: International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs): Überblick über den finalen Standard des IASB, in: DB 2009, S. 1549-1557.

Beyhs, Oliver/Melcher, Winfried: Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Wesentliche Änderungen bei außerplanmäßigen Abschreibungen und Wertaufholungen, in: DB 2009, Beilage 5, S. 25-29.

Bieg, Hartmut/Kußmaul, Heinz/Petersen, Karl/Waschbusch, Gerd/Zwirner, Christian (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz): Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bilanzierung, Berichterstattung und Prüfung nach dem BilMoG, Oldenbourg Verlag, München 2009.

Bömelburg, Peter/Landgraf, Christian/Pöppel, Andrea: IFRS für KMU – eine echte Alternative für den deutschen Mittelstand?, in: PiR 2009, S. 290-298.

Bohl, Werner/Riese, Joachim/Schlüter, Jörg (Beck'sches IFRS-Handbuch): Beck'sches IFRS-Handbuch, 3. Auflage, Verlag C. H. Beck, München 2009.

Brösel, Gerrit/Mindermann, Torsten/Boecker, Corinna: Zur Vereinfachung der Vorratsbewertung durch BilMoG, in: BRZ 2009, S. 501-505.

Dahlke, Jürgen: Standardentwurf des IASB zur Bilanzierung von Ertragsteuern: Was lange währt, wird endlich gut?, in: BB 2009, S. 1462-1466.

Ellrott, Helmuth/Förschle, Gerhart/Kozikowski, Michael/Winkeljohann, Norbert (Beck'scher Bilanz-Kommentar): Beck'scher Bilanz-Kommentar – Handels- und Steuerbilanz, 7. Auflage, Verlag C. H. Beck, München 2010.

Federmann, Rudolf/Kußmaul, Heinz/Müller, Stefan (Handbuch): Handbuch der Bilanzierung, Stand: 2008, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg 1960.

Fischer, Dirk/Günkel, Manfred/Neubeck, Guido/Pannen, Michael (Bilanzrechtsreform): Die Bilanzrechtsreform 2009/10 – Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG, Stollfuß Medien, Bonn 2009.

Fodor, Jürgen/Wildner, Stephan: „IAS 19 light“ – Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen nach dem IFRS for SMEs, in: BB 2009, S. 1966-1969.

Glanz, Stephan/Pfaff, Dieter: International Financial Reporting Standard for Small and Mediumsized Entities - Zum neuen Standard für nicht öffentlich rechenschaftspflichtige Unternehmen, in: IRZ, S. 417-423.

Haaker, Andreas/Hoffmann, Wolf-Dieter: Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung im „modernisierten“ HGB?, in: PiR 2010, S. 51-52.

Hayn, Sven/Graf Waldersee, Georg (IFRS / HGB): IFRS / HGB / HGB-BilMoG im Vergleich – Synoptische Darstellung mit Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 7. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2008.

Henselmann, Klaus/Klein, Martin (Jahresabschluss): Fallstudien Jahresabschluss nach IFRS und HGB, Band II: Spezialfragen, Verlag Books on Demand, Norderstedt 2010.

Herzig, Norbert/Bohn, Alexander/Götsch, Arne: Auswirkungen des Zusammenspiels von Zins- und Verlustvortrag auf die Bilanzierung latenter Steuern im HGB-Einzelabschluss, in: DStR 2009, S. 2615-2620.

Heuser, Paul J./Theile, Carsten (IFRS Handbuch): IFRS Handbuch – Einzel- und Konzernabschluss, 4. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2009.

Höfer, Reinhold/Rhiel, Raimund/Veit, Annekatrin: Die Rechnungslegung für betriebliche Altersversorgung im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), in: DB 2009, S. 1605-1612.

IDW (Hrsg.): Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (IDW ERS HFA 27), in: FN-IDW 7/2009, S. 337-344.

IDW (Hrsg.): Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW ERS HFA 30), in: FN-IDW 12/2009, S. 657-670.

IDW (Hrsg.): Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Aktivierung von Herstellungskosten (IDW ERS HFA 31), in: FN-IDW 12/2009, S. 670-674.

IDW (Hrsg.): IDW Rechnungslegungshinweis „Handelsrechtliche Zulässigkeit einer komponentenweise planmäßigen Abschreibung von Sachanlagen“ (IDW RH HFA 1.016), FN-IDW 7/2009, S. 362-363.

Kessler, Harald/Leinen, Markus/Strickmann, Michael (Handbuch BilMoG): Handbuch BilMoG – Der praktische Leitfaden zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg 2009.

Kirsch, Hanno: Der „IFRS for SMEs“-Standard, in: BBK 2009, S. 1003-1013.

Kirsch, Hanno (IFRS-Rechnungslegung): IFRS-Rechnungslegung für kleine und mittlere Unternehmen – Der Standard, 2. Auflage, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne 2009.

Kirsch, Hanno: „IFRS for SMEs“ versus BilMoG – Vereinbarkeit der IFRS-SME-Rechnungslegung mit dem modernisierten HGB?, in: PiR 2010, S. 1-6.

Kirsch, Hanno: IFRS for SMEs – Positionierung der IFRS-Rechnungslegung für kleine und mittelgroße Unternehmen im Verhältnis zu den full IFRS, in: IRZ 2010, S. 119-126.

Kühne, Erhard/Melcher, Winfried/Wesemann, Michael: Latente Steuern nach BilMoG – Grundlagen und Zweifelsfragen (Teil 1), in: WPg 2009, S. 1005-1014.

Kühne, Erhard/Melcher, Winfried/Wesemann, Michael: Latente Steuern nach BilMoG – Grundlagen und Zweifelsfragen (Teil 2), in: WPg 2009, S. 1057-1065.

Künkele, Kai Peter/Zwirner, Christian: BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen? Übersicht über die Änderungen durch das BilMoG und die steuerlichen Folgen, in: DStR 2009, S. 1277-1283.

Laubach, Wolfgang/Kraus, Silvia/Bornhofen, Martin C.: Zur Durchführung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Die Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, in: DB 2009, Beilage 5, S. 19-24.

Loitz, Rüdiger: Latente Steuern nach dem Bilanzrechtmodernisierungsgesetz (BilMoG) – ein Wahlrecht als Mogelpackung?, in: DB 2009, S. 913-921.

Lorson, Peter/Toebe, Marc: Konsequenzen des BilMoG für die Einheitsbilanz, in: BBK 2009, S. 463-472.

Lüdenbach, Norbert (IFRS): IFRS – Der Ratgeber zur erfolgreichen Anwendung von IFRS, 5. Auflage, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg 2008.

Lüdenbach, Norbert/Freiberg, Jens: Mutter-Tochter-Verhältnisse durch beherrschenden Einfluss nach dem BilMoG, in: BB 2009, S. 1230-1234.

Lüdenbach, Norbert/Hoffmann, Wolf-Dieter (IFRS Kommentar): IFRS Kommentar, 7. Auflage, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg 2009.

Lüdenbach, Norbert/Hoffmann, Wolf-Dieter: Die wichtigsten Änderungen der HGB-Rechnungslegung durch das BilMoG, in: StuB 2009, S. 287-316.

Meyer, Claus (Bilanzierung): Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 20. Auflage, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne 2009.

Moser, Ulrich/Hüttche, Tobias: Begründung der Nutzungsdauer des Goodwill – Überlegungen vor dem Hintergrund des BilMoG, in: FB 2009, S. 394-404.

Mujkanovic, Robin: Die Bilanzierung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, in: StuB 2010, S. 167-173.

Petersen, Karl/Zwirner, Christian: Rechnungslegung und Prüfung im Umbruch: Überblick über das neue deutsche Bilanzrecht, in: KoR 2009, Beilage 1, S. 1-45.

Petersen, Karl/Zwirner, Christian (BilMoG): Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz BilMoG, Verlag C. H. Beck, München 2009.

Petersen, Karl/Zwirner, Christian/Froschhammer, Matthias: Die Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB, in: StuB 2009, S. 449-456.

Rhiel, Raimund/Veit, Annekatrin: Auswirkungen des BilMoG bei der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen, in: PiR 2009, S. 167-171.

Schildbach, Thomas (Jahresabschluss): Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 8. Auflage, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne 2008.

Schmidt, Martin: Bewertungseinheiten nach dem BilMoG, in: BB 2009, S. 882-886.

Schurbohm-Ebneth, Anne/Zoeger, Oliver: Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Internationalisierung des handelsrechtlichen Konzernabschlusses, in: DB 2009, Beilage 5, Seite 53-57.

Wenk, Marc Oliver/Jagosch, Christian/Schmidt, Sascha: IFRS for SMEs 2009 – die wesentlichen Änderungen im Vergleich zum Exposure Draft, in: DStR 2009, S. 2164-2169.

Winkeljohann, Norbert/Morich, Sven: IFRS für den Mittelstand: Inhalte und Akzeptanzaussichten des neuen Standards, in: BB 2009, S. 1630-1634.

Wolz, Matthias/Oldewurtel, Christoph: Pensionsrückstellungen nach BilMoG, in: StuB 2009, S. 424-429.

Zimmermann, Rainer: Bewertungseinheiten nach BilMoG – Praxisbeispiel zur Absicherung von Fremdwährungsrisiken mittels Devisentermingeschäften, in: BBK 2009, S. 1041-1056.

Zoeger, Oliver/Möller, Andreas: Konsolidierungspflicht für Zweckgesellschaften nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), in: KoR 2009, S. 309-315.

Zülch, Henning/Hoffmann, Sebastian: Wesentliche Neuregelungen durch das BilMoG - Die Bilanzreform im Überblick, in BBK 2009, S. 425-445.

Zwirner, Christian/Künkele, Kai Peter: Währungsumrechnung nach HGB: Erstmalige Kodifikation durch das BilMoG, in: StuB 2009, Seite 517-524.

Verzeichnis der verwendeten Standards

International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standard 12 (IAS 12): Income Taxes, London 2008.

International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standard 16 (IAS 16): Property, Plant and Equipment, London 2009.

International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standard 23 (IAS 23): Borrowing Costs, London 2008.

International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standard 27 (IAS 27): Consolidated and Separate Financial Statements, London 2008.

International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standard 28 (IAS 28): Investments in Associates, London 2008.

International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standard 31 (IAS 31): Interests in Joint Ventures, London 2008.

International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standard 32 (IAS 32): Financial Instruments: Presentation, London 2009.

International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standard 36 (IAS 36): Impairment of Assets, London 2009.

International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standard 38 (IAS 38): Intangible Assets, London 2009.

International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standard 39 (IAS 39): Financial Instruments: Recognition and Measurement, London 2009.

International Accounting Standards Board (IASB): International Accounting Standard 40 (IAS 40): Investment Property, London 2008.

International Accounting Standards Board (IASB): International Financial Reporting Standard 5 (IFRS 5): Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations, London 2009.

International Accounting Standards Board (IASB): International Financial Reporting Standard 7 (IFRS 7): Financial Instruments: Disclosures, London 2009.

International Accounting Standards Board (IASB): International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), London 2009.

International Accounting Standards Board (IASB): Basis for Conclusions International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (BC IFRS for SMEs), London 2009.

International Accounting Standards Board (IASB): Illustrative Financial Statement Presentation and Disclosure Checklist International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IG IFRS for SMEs), London 2009.

Verzeichnis der Internetquellen

DSR (Hrsg.) (E-DRS 24): E-DRS 24 - Latente Steuern, http://www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/091118_E-DRS24_website.pdf (24.03.2010).

EC (Hrsg.) (IFRS for SMEs): European Commission: The EU Single Market - Consultation on the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2009/ifrs_for_sme_en.htm (02.04.2010).

Henselmann, Klaus/Roos, Benjamin (IFRS for SMEs): IFRS for SMEs - Eine interessante Option für deutsche KMUs auf dem Gebiet der Konzernrechnungslegung?, http://www.pw.wiso.uni-erlangen.de/Main/veroef/arbeitspapiere/pdf/WP_2a.pdf (15.01.2010).

IASB (Hrsg.) (IFRS for SMEs): IASB publishes IFRS for SMEs, http://www.iasb.org/News/Press%20Releases/IASB%20publishes%20IFRS%20for%20SMEs.htm (15.01.2010).

IASB (Hrsg.) (IFRS for SMEs – fact sheet): IFRS for SMEs Fact Sheet, http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/FBAE7BA8-8B32-43F8-AE3C-D4DA92D046C6/0/IFRSforSMEsfactsheet2.pdf (15.01.2010).

IASB (Hrsg.) (Income Taxes): Work Plan for IFRS – Income Taxes, http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Income+Taxes/Income+Taxes.htm (24.03.2010).

IASB (Hrsg.) (work plan): IASB work plan - projected timetable as of 3 March 2010, http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/IASB+Work+Plan.htm (11.04.2010).

Verzeichnis der sonstigen Quellen

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Schreiben betr. ertragsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter, Erlass vom 19.4.1971, BStBl 1971 I, S. 264-266.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Schreiben betr. ertragsteuerliche Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter, Erlass vom 21.3.1972, BStBl 1972 I, S. 188-189.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Schreiben betr. steuerrechtliche Zurechnung des Leasing-Gegenstandes bei Teilamortisations-Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter, Erlass vom 22.12.1975, DB 1976, S. 172-173.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Schreiben betr. ertragsteuerliche Behandlung von Teilamortisations-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter, Erlass vom 23.12.1991, BStBl 1992 I, S. 13-15.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Schreiben betr. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung; Änderung des § 5 Absatz 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 15. Mai 2009, Erlass vom 12.03.2010, DStR 2010, S. 601-603.

Deutscher Bundestag (Hrsg.), Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), Drucksache 16/12407, 24.03.2009.

Working Papers in Accounting Valuation Auditing Nr. 2010-6

Klaus Henselmann / Martin Klein / Maren Wiese

IFRS for SMEs

Eine Alternative für den Einzelabschluss aus Sicht des deutschen Mittelstandes?

Das Arbeitspapier untersucht ob, der IFRS for SMEs eine interessante Alternative für deutsche kleine und mittlere Unternehmen (KMU) auf dem Gebiet des Einzelabschlusses darstellen könnte. Hierzu wird ein Vergleich ausgewählter Abschnitte des IFRS for SMEs, welche vorwiegend den Einzelabschluss betreffen und Bezug zu mittelständischen Unternehmen haben, mit dem modernisierten HGB vorgenommen.

IFRS for SMEs - An option for accounting of medium-sized entities in Germany?
The objective of the IFRS for SMEs is to provide SMEs an attractive alternative in accounting according to international standards. The paper analyses the differences compared to the German-GAAP and highlights the consequences for medium-sized entities in Germany.

Impressum
Nürnberg 2010
Herausgeber, Redaktion und Druck:
Lehrstuhl für Rechnungswesen und Prüfungswesen
Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
Lange Gasse 20
90403 Nürnberg
Tel +49 911 5302 - 437
Fax +49 911 5302 - 401
www.pw.wiso.uni-erlangen.de

Lehrstuhl für Rechnungswesen und Prüfungswesen

ISSN 1867-7932