



Deutscher Industrie- und
Handelskammertag



DRSC



**Ergebnisse der Befragung
deutscher mittelständischer Unternehmen zum
Entwurf eines internationalen Standards zur Bilanzierung von Small and
Medium-sized Entities (ED-IFRS for SMEs)
– INTERNETVERSION –**

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | Zielsetzung der Unternehmensbefragung | 2 |
| 2 | Untersuchungsdesign | 2 |
| 2.1 | Konzeption der Unternehmensbefragung | 2 |
| 2.2 | Auswahl der Stichprobe | 3 |
| 2.3 | Rücklauf | 4 |
| 2.4 | Vergleich mit anderen Untersuchungen | 5 |
| 2.5 | Charakterisierung der teilnehmenden Unternehmen..... | 5 |
| 3 | Allgemeine Aspekte | 9 |
| 3.1 | Funktionen des Abschlusses..... | 9 |
| 3.2 | Auslandsaktivitäten | 12 |
| 3.3 | Bedarf an internationalen Rechnungslegungsvorschriften..... | 15 |
| 4 | Fragen zum SME-Standardentwurf des IASB | 18 |
| 4.1 | Eigenständigkeit des Standards..... | 18 |
| 4.1.1 | Häufigkeit spezifischer bilanzierungsrelevanter Sachverhalte bei SME..... | 18 |
| 4.1.2 | Einschätzungen in Bezug auf Bilanzierungswahlrechte | 26 |
| 4.2 | Beurteilung bestimmter Bilanzierungssachverhalte | 36 |
| 4.2.1 | Bilanzierung von Sachanlagen | 36 |
| 4.2.2 | Bilanzierung latenter Steuern | 38 |
| 4.2.3 | Bilanzierung von über den Bilanzstichtag hinausgehender Auftragsfertigung..... | 41 |
| 4.2.4 | Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen – leistungsorientierte Versorgungszusagen..... | 42 |
| 4.3 | Beurteilung von Anhangangaben | 44 |
| 5 | Fragen mit Bezug zum nationalen Bilanzrecht..... | 46 |
| 5.1 | Bereits diskutierte Fragestellungen | 46 |
| 5.2 | Weitere Fragestellungen | 47 |
| 5.2.1 | Wahlrecht zwischen Voll- und Teilkosten | 47 |
| 5.2.2 | Bewertungsvereinfachungsverfahren | 48 |
| 5.2.3 | Bilanzierung von Rückstellungen..... | 49 |
| 5.2.4 | Aktivierung von Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen..... | 51 |
| 6 | Zusammenfassung..... | 52 |
| | Literaturverzeichnis..... | 58 |

1 ZIELSETZUNG DER UNTERNEHMENSBEFRAGUNG

Der IASB hat im Februar 2007 einen Vorschlag für einen internationalen Rechnungslegungsstandard für (wörtlich übersetzt) kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) vorgelegt (englisch: Exposure Draft of an IFRS for Small and Medium-sized Entities, ED-IFRS for SMEs).¹ Dies hat das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) zum Anlass genommen, im Rahmen seiner in § 342 HGB festgelegten Aufgaben zu erheben, inwieweit nach Auffassung deutscher nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen die Konzeption und der Inhalt des Standardentwurfs geeignet erscheinen, ihre Anforderungen an die externe Rechnungslegung zu erfüllen. Zu diesem Zweck wurde der Lehrstuhl „Financial Accounting and Auditing“ der Universität Regensburg (Prof. Dr. Axel Haller und Dr. Brigitte Eierle) beauftragt, eine Unternehmensbefragung durchzuführen. Ebenso wurden der Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) und der Deutsche Industrie- und Handelskammertag (DIHK) als Kooperationspartner für eine entsprechende Befragung gewonnen.

Mögliche Anwender des ED-IFRS for SMEs sind nach Auffassung des IASB alle Unternehmen, die keiner öffentlichen Rechenschaftspflicht unterliegen (d.h. keine sog. „public accountability“ besitzen). Dies umfasst gem. ED-IFRS for SMEs 2.1 nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen sofern sie nicht treuhänderisch Vermögen für eine große Gruppe Außenstehender verwalten (z.B. keine Banken, Versicherungen oder Investmentfonds). Diese Definition ist trotz der Bezeichnung als kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) größenunabhängig. Nach Auffassung des IASB ist der Anwenderkreis jeweils von den nationalen Gesetzgebern zu konkretisieren. Aus deutscher Sicht könnte hierfür § 267 HGB einen Anhaltspunkt geben: darin werden Kapitalgesellschaften quantitativ und somit anders als SMEs i.S.d. IASB definiert. In dieser Befragung wurden grundsätzlich die Unternehmen einbezogen, die der rein qualitativen Definition des IASB entsprechen. Aus diesem Grund wird diese Terminologie beibehalten und im Folgenden von den befragten Unternehmen als „SMEs“ gesprochen.

Mit der Befragung soll einerseits der vom IASB weltweit ergangenen Aufforderung entsprochen werden, die spezifischen Rechnungslegungsbedürfnisse von SME und deren Stakeholder zu ergründen. Daher werden die aus der Befragung gewonnenen Erkenntnisse im Rahmen der Einbindung des DRSC in die internationalen Prozesse dem IASB sowie anderen Standardsetzern in Europa und weltweit vorgestellt. Andererseits ergeben sich aus der Auswertung der Umfrage auch Ansatzpunkte, den nationalen Gesetzgeber hinsichtlich der Überarbeitung nationaler Rechnungslegungsvorschriften (z.B. Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BilMoG) zu beraten.

2 UNTERSUCHUNGSDESIGN

2.1 Konzeption der Unternehmensbefragung

Die Befragung erfolgte auf Basis von 4.000 postalisch versandten Fragebögen (inkl. freige-machter Rücksendeküverts), die sich jeweils an die für die externe Rechnungslegung verantwortlichen Personen in den ausgewählten Unternehmen richteten. Für die antwortenden Unternehmen wurde Anonymität sichergestellt.

Der Inhalt des Fragebogens wurde im Wesentlichen von folgenden, mit dem ED-IFRS for SMEs unmittelbar in Zusammenhang stehenden Fragenkomplexen bestimmt:

¹ Einen Überblick über den Standardentwurf geben u.a. *Haller/Beiersdorf/Eierle (2007)*.

- a) Welche Unternehmensstrukturen liegen vor? Trifft die Einschätzung des IASB dahingehend zu, dass sich aus bestimmten Unternehmensstrukturen und Geschäftstätigkeiten ein erhöhter Bedarf für international vergleichbare Regeln ergibt?
- b) Welche Sachverhalte sind für SMEs relevant? Welche Sachverhalte sind dagegen im Vergleich zu Unternehmen, die der öffentlichen Rechenschaftspflicht, von geringerer Relevanz und deshalb nicht notwendigerweise im IFRS for SMEs zu regeln?
- c) Wie schätzen SMEs die im ED-IFRS for SMEs enthaltenen Rechnungslegungsregeln im Hinblick auf deren möglichen Nutzen und Kosten ein? Dabei sollte sowohl der Nutzen für die Information externer Adressaten als auch der Nutzen für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke beurteilt werden.

Für die Beantwortung des Fragebogens wurden keine IFRS-Kenntnisse oder Kenntnisse des ED-IFRS for SMEs vorausgesetzt. Aus diesem Grund erforderte speziell der letzte Fragenkomplex die ausführliche Darstellung der konkreten Inhalte der Regelungen des ED-IFRS for SMEs im Fragebogen. Dadurch konnte ein gleicher Kenntnisstand bei den Befragten und somit verlässlichere und vergleichbarere Antworten gewährleistet werden. Darüber hinaus enthielt der Fragebogen (sofern sinnvoll) die Auswahlmöglichkeit „Beurteilung nicht möglich“, sodass die Verlässlichkeit der verbleibenden Antworten sichergestellt werden konnte.²

Der Fragebogen umfasste insgesamt 20 Seiten. Er wurde in mehreren Schritten unter Einbeziehung der Kooperationspartner und Durchführung zahlreicher Experteninterviews von Oktober 2006 bis März 2007 entwickelt und im April einem Pre-Test unterzogen. Im Mai 2007 wurden an die ausgewählten 4.000 Unternehmen deutschlandweit zunächst Ankündigungsschreiben, kurz darauf die Fragebögen und eine Woche vor Ablauf der Rücksendefrist ein Erinnerungsschreiben versandt.

2.2 Auswahl der Stichprobe

Die Datengrundlage für die Auswahl der Stichprobe stellte die MARKUS-Datenbank³ dar, die ca. 886.000 deutsche Unternehmen enthält. Aus dem Datenbestand wurden zunächst alle in Deutschland ansässigen, mit Gewinnerzielungsabsicht geführten nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen ausgewählt. Davon blieben jene Unternehmen unberücksichtigt, die der IASB-Definition von SMEs (gem. ED-IFRS for SMEs 1.2, siehe Gliederungspunkt 1) nicht entsprechen. Obgleich der IASB keine Begrenzung hinsichtlich einer minimalen Unternehmensgröße vorsieht, wurden kleine Unternehmen nicht in die Befragung einbezogen, da eine potenzielle Relevanz des ED-IFRS for SMEs für solche Unternehmen (zumindest in Deutschland) weitgehend auszuschließen ist.⁴ Mit Blick auf die Größenkriterien des HGB und der 4. EG-Richtlinie wurden deshalb Unternehmen mit einem Jahresumsatz < 8 Mio. Euro von der Grundgesamtheit ausgeschlossen. Aus den verbleibenden 20.704 Unternehmen wurde eine disproportional geschichtete Zufallsstichprobe von 4.000 Unternehmen ausgewählt. Als Schichtungskriterien wurden sowohl die Unternehmensgröße als auch die Rechtsform herangezogen.

² Die Häufigkeit dieser Angabe geht nachfolgend jeweils aus den Abbildungen hervor.

³ Diese Datenbank führt Unternehmen mit einem Handelsregistereintrag, für die mindestens eine Creditreform-Bonitätsauskunft existiert bzw. eine Handelsregisternummer im Datenbestand der Creditreform vorhanden ist und die über einen Creditreform-Bonitätsindex von maximal 499 verfügen. Der Index reicht von 100 (bester Wert) bis 600 (schlechtester Wert).

⁴ Der IASB schränkt zwar den Anwendungsbereich nicht näher ein, orientierte sich bei der Entwicklung der Inhalte des ED-IFRS for SMEs jedoch an Unternehmen, die ca. 50 Mitarbeiter haben. Vgl. ED-IFRS for SMEs BC46.

Dieses Auswahlverfahren ermöglicht es, auch Aussagen über größere SMEs sowie über SMEs in der Rechtsform der KG, OHG und AG sowie Einzelunternehmen zu machen, die bei einer einfachen Zufallsauswahl aufgrund ihrer zahlenmäßig vergleichsweise untergeordneten Bedeutung in einem zu geringen Umfang in der Stichprobe vertreten gewesen wären.⁵ Dieser Vorteil wiegt die Tatsache auf, dass die gezogene Stichprobe die Grundgesamtheit der Unternehmenslandschaft in Deutschland nicht repräsentativ widerspiegelt. Sofern aufgrund des Datenbestandes der MARKUS-Datenbank möglich, wurden für die geschichtete Zufallsstichprobe für jede Größenklasse (8-32 Mio. Euro, 33-50 Mio. Euro, 51-100 Mio. Euro und >100 Mio. Euro Jahresumsatz) und Rechtsform (AG, GmbH, GmbH&Co.KG, KG, OHG, Einzelunternehmen) mindestens 250 Unternehmen zufällig ausgewählt. Wenn dies aufgrund des Datenbestandes der MARKUS-Datenbank nicht möglich war, wurde für die entsprechende Teilgruppe eine Vollerhebung durchgeführt.

2.3 Rücklauf

Die Unternehmen wurden gebeten, den ausgefüllten Fragebogen innerhalb von vier Wochen zurückzusenden. Von 4.000 versendeten Fragebögen wurden insgesamt 428 zurückgeschickt. Davon konnten 18 Fragebögen aus den in Abb. 1 aufgeführten Gründen nicht berücksichtigt werden. Somit verblieben 410 auswertbare Fragebögen, was einer Rücklaufquote von 10,3% entspricht.

| | |
|--------------------------------|-------------|
| Versendete Fragebögen | 4.000 |
| Zurückerkhaltene Fragebögen | 428 |
| Aussortierte Fragebögen, wegen | |
| Börsennotierung | 6 |
| Umsatz < 8 Mio. Euro | 11 |
| Sitz im Ausland | 1 |
| <hr/> | |
| = auswertbare Fragebögen | 410 (10,3%) |

Abbildung 1: Rücklauf aus der Stichprobe

Da zum Teil Fragebögen unvollständig beantwortet wurden, wird bei den nachfolgenden Auswertungen anhand des „n“ durchgehend angegeben, wie viele Unternehmen die jeweilige Frage beantwortet haben und folglich in die Auswertung der betreffenden Frage einbezogen wurden.

⁵ Die Umsatzsteuerstatistik des Jahres 2005 des Statistischen Bundesamtes (Fachserie 14, Reihe 8, Finanzen und Steuern v. 1.6.2007, Tabellen 3.2 und 4.2) stellt die Daten der Unternehmen unterteilt nach Rechtsformen und Größenklassen dar. Diese Daten und ergänzende Angaben des Statistischen Bundesamtes zeigen, dass es über alle Größenklassen hinweg insgesamt lediglich 16.927 OHGs, 21.101 KGs (ohne GmbH & Co. KG) und 7.146 AGs gibt. Ca. 1,9 Mio. Unternehmen von insgesamt 2,2 Mio. Unternehmen haben einen Umsatz von weniger als 1 Mio. Euro pro Jahr. Dies beinhaltet 1.529.087 Einzelunternehmen sowie 330.485 Kapital- und 78.127 Personengesellschaften. Zur detaillierten Aufgliederung siehe *Knorr/Beiersdorf/Schmidt (2007)*, S. 2113.

2.4 Vergleich mit anderen Untersuchungen

In den vergangenen Jahren wurden bereits Umfragen zur Einstellung mittelständischer Unternehmen zur Internationalisierung der Rechnungslegung durchgeführt.⁶ Von diesen unterscheidet sich die vorliegende Studie zum Teil wesentlich aufgrund folgender Merkmale:

- a) großer Stichprobenumfang und hohe Rücklaufquote;
- b) Stichprobe umfasst größen- und rechtsformübergreifend Unternehmen aus ganz Deutschland (keine regionale oder institutionsbedingte Beschränkung);
- c) Umfang der erhobenen Daten;
- d) Untersuchung von konkreten Bilanzierungsregeln und spezifischen Fragestellungen, die mit dem ED-IFRS for SMEs unmittelbar in Verbindung stehen.

Aufgrund dieser Merkmale kommt den Ergebnissen dieser empirischen Untersuchung als fundierte Datenquelle für die aktuelle Normendiskussion sowohl international als auch national eine erhebliche Bedeutung zu.

2.5 Charakterisierung der teilnehmenden Unternehmen

Insgesamt lässt sich bei den antwortenden Unternehmen eine breite Streuung hinsichtlich der Rechtsform, des Jahresumsatzes, der Bilanzsumme und auch bezüglich der Branche erkennen. Die teilnehmenden Unternehmen setzen sich fast hälftig aus Kapitalgesellschaften (55%) und Personengesellschaften (42%) zusammen. Der Abbildung 2 kann auch entnommen werden, dass lediglich 3% der teilnehmenden Unternehmen Einzelunternehmen waren, was darin begründet sein könnte, dass diese Rechtsform mit zunehmender Unternehmensgröße abnimmt und bei den in die Umfrage einbezogenen Größenklassen im Vergleich zu anderen Rechtsformen deutlich seltener vertreten war.

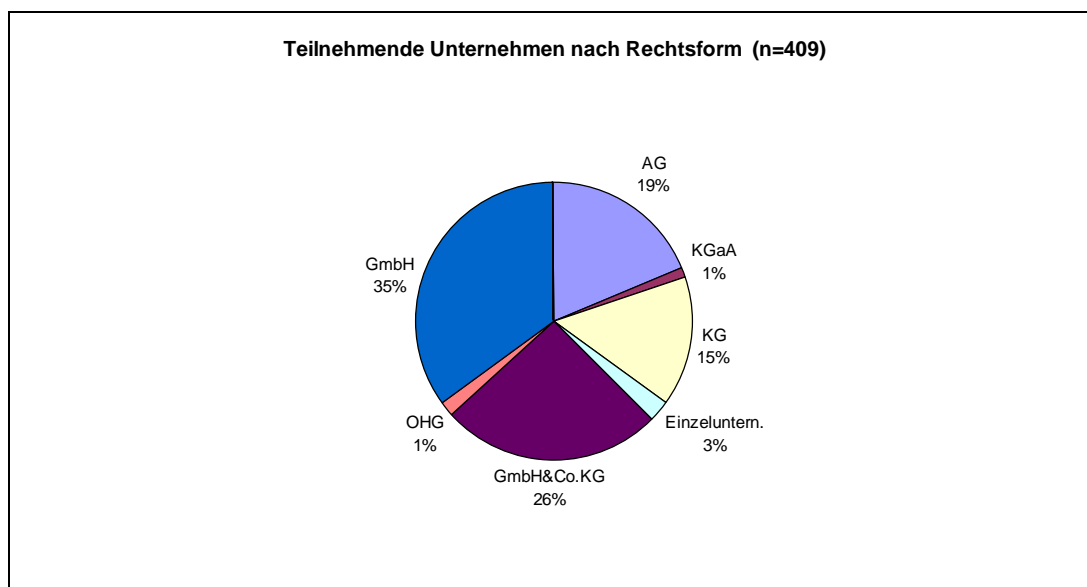


Abbildung 2: Teilnehmende Unternehmen nach Rechtsform

⁶ Siehe Mandler (2003); KPMG/FH Münster (2004); BDI/Ernst&Young (2005); DIHK/PwC (2005); Oehler (2005); KPMG/FH Münster (2006) und Kajüter/Barth/Dickmann/Zapp (2007).

Hinsichtlich des Jahresumsatzes (Abbildung 3) und der Bilanzsumme (Abbildung 4) ergibt sich für die teilnehmenden Unternehmen folgendes Bild:

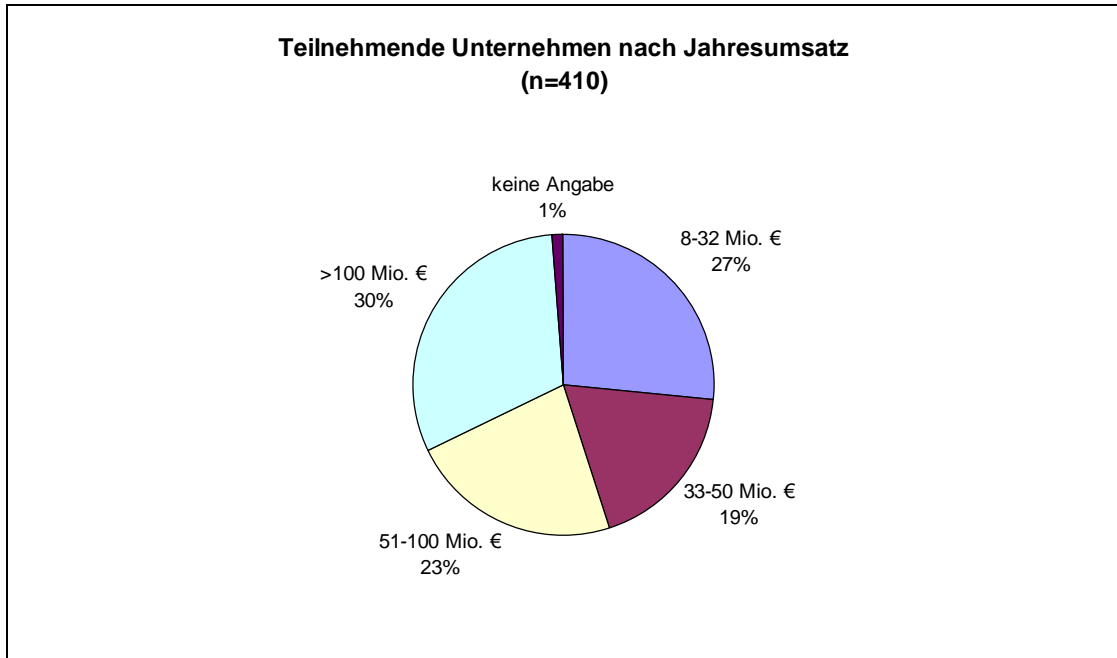


Abbildung 3: Teilnehmende Unternehmen nach Jahresumsatz

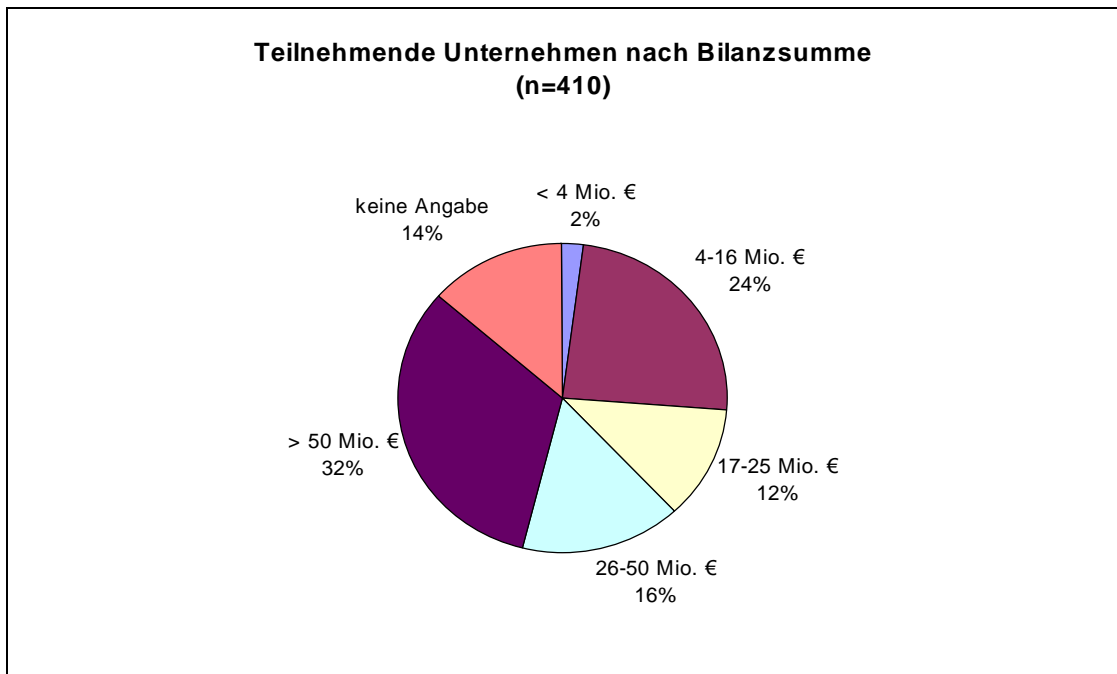


Abbildung 4: Teilnehmende Unternehmen nach Bilanzsumme

Die teilnehmenden Unternehmen verteilen sich auf folgende Branchen:

| Teilnehmende Unternehmen nach Branchen in Anlehnung an die offizielle Klassifikation der Wirtschaftszweige des statistischen Bundesamtes (WZ 2003), (n=410) | |
|--|-----|
| Handel | 20% |
| Maschinen- und Fahrzeugbau | 16% |
| Grundstücks- und Wohnungswesen, Erbringung von wirtschaftlichen Dienstleistungen | 10% |
| Mineralölverarbeitung, Chemie, Kunststoff | 7% |
| Metallerzeugung und -bearbeitung | 7% |
| Ernährungsgewerbe und Tabakverarbeitung | 6% |
| Elektrotechnik, Feinmechanik, Optik | 5% |
| Baugewerbe | 4% |
| Energie- und Wasserversorgung | 4% |
| Papier-, Verlags- und Druckgewerbe | 4% |
| Verkehr und Nachrichtenübermittlung | 4% |
| Textil-, Leder- und Bekleidungsgewerbe | 2% |
| Herstellung von Möbeln, Schmuck, Recycling | 2% |
| Glas, Keramik Verarbeitung von Steinen/Erden | 1% |
| Sonstige | 2% |
| Keine Angabe | 5% |

Abbildung 5: Branchenverteilung

Eine wesentliche Gruppe von Nutzern der Abschlüsse von SMEs sieht der IASB in den Gesellschaftern, die nicht gleichzeitig an der Geschäftsführung des Unternehmens beteiligt sind („nicht geschäftsführende Gesellschafter“, vgl. ED-IFRS for SMEs 1.1 (b), BC55 (e)). Daher wurde in der Untersuchung auch abgefragt, wie viele Gesellschafter das jeweilige Unternehmen besitzt, und ob die Gesellschafter auch alle gleichzeitig an der Geschäftsführung beteiligt sind.

Mehr als die Hälfte aller an der Umfrage beteiligten Unternehmen hat demnach lediglich einen (Anzahl = 135 Unternehmen) oder zwei (Anzahl = 95 Unternehmen) Gesellschafter. Insgesamt 85% der befragten Unternehmen haben 1-6 Gesellschafter. Von den Unternehmen, die lediglich einen Gesellschafter aufweisen, gaben 52% an, dass dieser Gesellschafter nicht eine natürliche, sondern eine juristische Person ist. Auch wenn die maximale Anzahl der Gesellschafter einmal mit 6.000 angegeben wurde, haben nur 7,8% (= 32 Unternehmen) überhaupt mehr als 10 Gesellschafter.

Die statistischen Charakteristika der Verteilung der Gesellschafter bei den antwortenden Unternehmen zeigt Abbildung 6.

| | Minimum | Maximum | Mittelwert | Standardabweichung | Median |
|---|---------|---------|------------|--------------------|--------|
| Zahl der Gesellschafter im letzten Jahr | 1 | 6.000 | 22 | 297,71 | 2 |

Abbildung 6: Anzahl der Gesellschafter

Abbildung 7 zeigt allerdings, dass bei drei Viertel der Unternehmen nicht alle Gesellschafter gleichzeitig Geschäftsführer oder Vorstandsmitglieder des Unternehmens sind und somit auch in SMEs häufig externe (nicht geschäftsführende) Gesellschafter vorhanden sind. Damit wird einerseits die Annahme des IASB bestätigt, dass viele SMEs über nicht geschäftsführende Gesell-

schafter verfügen, andererseits handelt es sich hierbei jedoch in den meisten Unternehmen um einen kleinen, überschaubaren Kreis an Gesellschaftern.

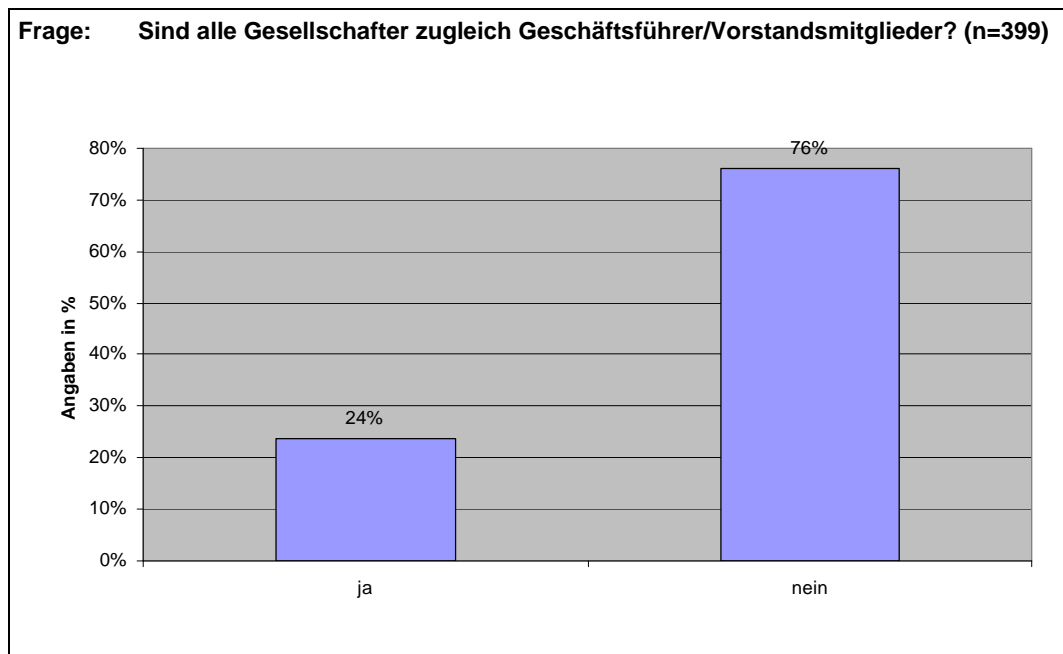


Abbildung 7: Eigentümerstruktur der antwortenden Unternehmen

Zudem wurden die Unternehmen zu ihrer Konzernstruktur befragt. Im Rahmen der IFRS wird zwar in Bezug auf die Funktionen der Abschlüsse nicht zwischen Jahres- und Konzernabschlüssen unterschieden, aufgrund des rechtlichen Rahmens in Deutschland kommt dieser Unterscheidung jedoch große Bedeutung zu. Jahres- und Konzernabschluss haben nach deutschen Bilanzierungsgrundsätzen unterschiedliche Aufgaben zu erfüllen. Während für kapitalmarktorientierte Unternehmen der IFRS-Konzernabschluss verpflichtend ist, können nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen einen befreienden IFRS-Konzernabschluss erstellen.⁷ Bei den ausgewerteten Fragebögen ergab sich hinsichtlich der Konzernstruktur folgendes Bild:

⁷ Aufgrund der unterschiedlichen gesellschafts- und steuerrechtlichen Aufgaben hat der nationale Gesetzgeber im Rahmen des Bilanzrechtsreformgesetzes den IFRS-Einzelabschluss lediglich zu Informationszwecken zugelassen. Vgl. BilReG-E, BT-Drucks. 15/3419, Begründung, S. 23.

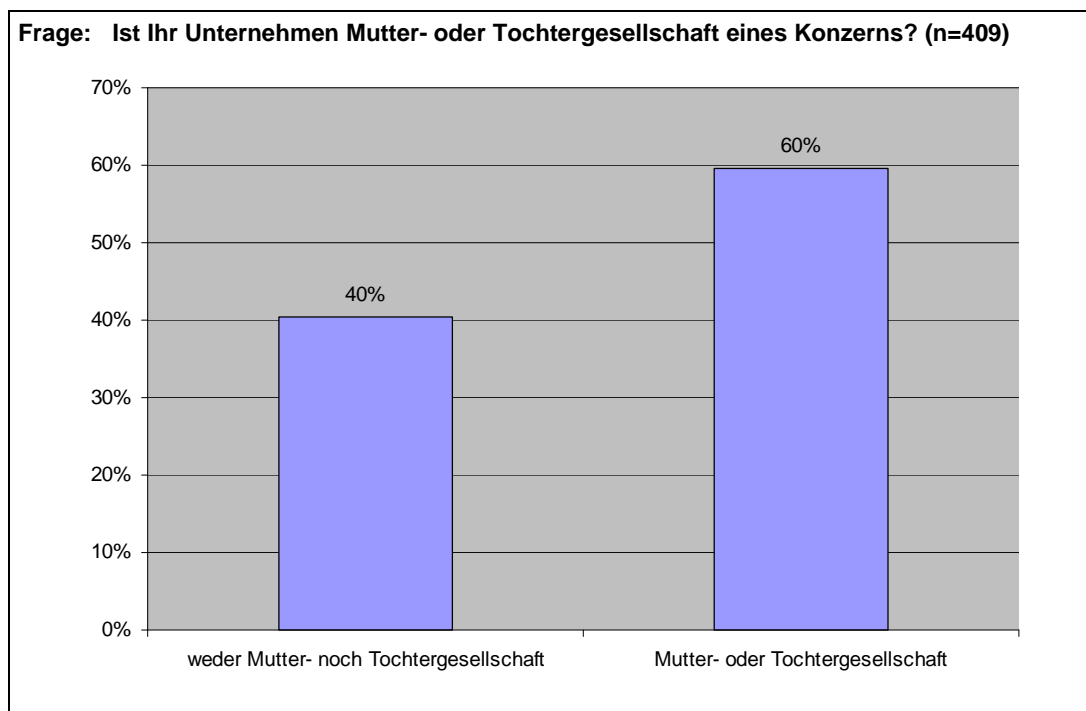


Abbildung 8: Einbindung in eine Konzernstruktur

Mit 60% der antwortenden Unternehmen ist ein Großteil der Unternehmen in Konzernstrukturen eingebunden. Dabei ist allerdings ein deutlicher Größeneffekt erkennbar. Während bei Unternehmen mit einem Umsatzvolumen zwischen 8 und 32 Mio. Euro lediglich 29% Konzernunternehmen darstellen, sind dies bei Unternehmen mit einem Umsatzvolumen zwischen 33 und 50 Mio. Euro 53% und bei Unternehmen mit mehr als 50 Mio. Euro Umsatz befinden sich bereits 76% innerhalb eines Konzerns. Dabei ist zu beachten, dass Tochterunternehmen von kapitalmarkt-orientierten Mutterunternehmen häufig IFRS-Daten für den Konzernabschluss bereitstellen müssen und dadurch größere Vorteile aus der Anwendung von IFRS ableiten könnten. Dies konnte insofern bestätigt werden, als von den 65 antwortenden Unternehmen, die IFRS bereits anwenden, 62% Tochtergesellschaften sind. Zudem wurde durch die von den Unternehmen gegebenen Antworten offensichtlich, dass international vergleichbare Rechnungslegungsinformationen insbesondere von Unternehmen als vorteilhaft empfunden werden, die in Konzerne eingebunden sind (siehe Gliederungspunkt 3.3).

Dabei bestehen die Konzernstrukturen auch grenzüberschreitend: über ein Drittel (36%) aller antwortenden Unternehmen gaben an, selbst ausländische Tochtergesellschaften zu haben.

3 ALLGEMEINE ASPEKTE

3.1 Funktionen des Abschlusses

Der IASB sieht (gem. ED-IFRS for SMEs BC55, Preface 7 und 1.1 b)) die wesentlichen Adressaten in Banken, Lieferanten, Kreditratingagenturen, Kunden und nicht mit der Geschäftsführung betrauten Gesellschaftern. Die Ergebnisse der Umfrage können diese Auffassung nur für Gesellschafter und Banken bestätigen. So stellt, trotz des (wie oben dargestellt) relativ kleinen Gesellschafterkreises bei SMEs, die Informationsgewährung für diese Adressatengruppe nach Aussagen der befragten Unternehmen eine zentrale Funktion der Jahres- und Konzernabschlusserstellung dar. Dieses Ergebnis bestätigt die Sicht des IASB, wonach die nicht an der

Geschäftsführung beteiligten Gesellschafter eine der zentralen Adressatengruppen der Rechnungslegung von SMEs repräsentieren. Gleichzeitig macht die Befragung aber auch deutlich, dass die Informationsgewährung für die Geschäftsführung einen hohen Stellenwert einnimmt, was vom IASB nicht so wahrgenommen wird. Klar zum Ausdruck kommt aber auch die zentrale Rolle der externen Rechnungslegung für die Ermittlung der Ertragsteuern sowie für die Kommunikation gegenüber den Banken (Abbildung 9 und Abbildung 10).

Andere Stakeholder, insbesondere auch die potenziellen Investoren spielen als Adressaten der Rechnungslegung von SMEs eine deutlich geringere Rolle, was sicherlich ein wesentlicher Unterschied zu kapitalmarktorientierten Unternehmen sein dürfte. Dies gilt ebenso für die Bedeutung der Kunden und Lieferanten als Abschlussadressaten sowie der Arbeitnehmer.

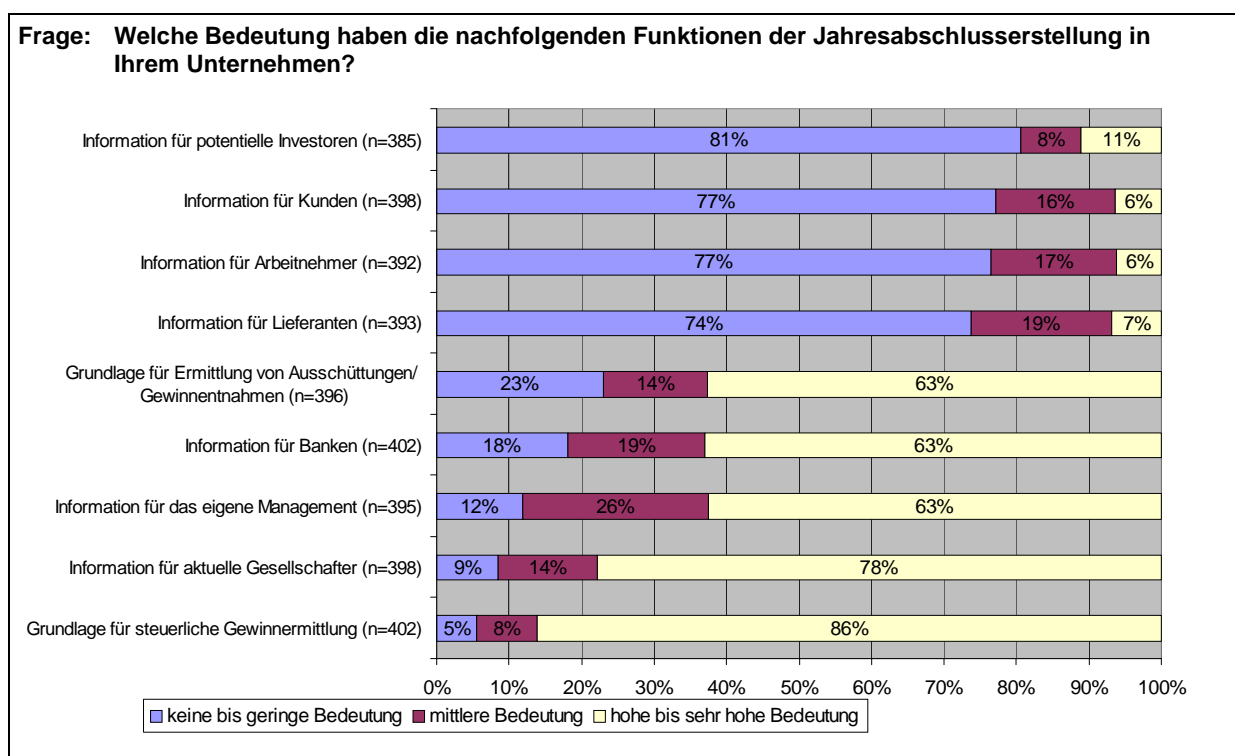


Abbildung 9: Funktionen der Jahresabschlusserstellung

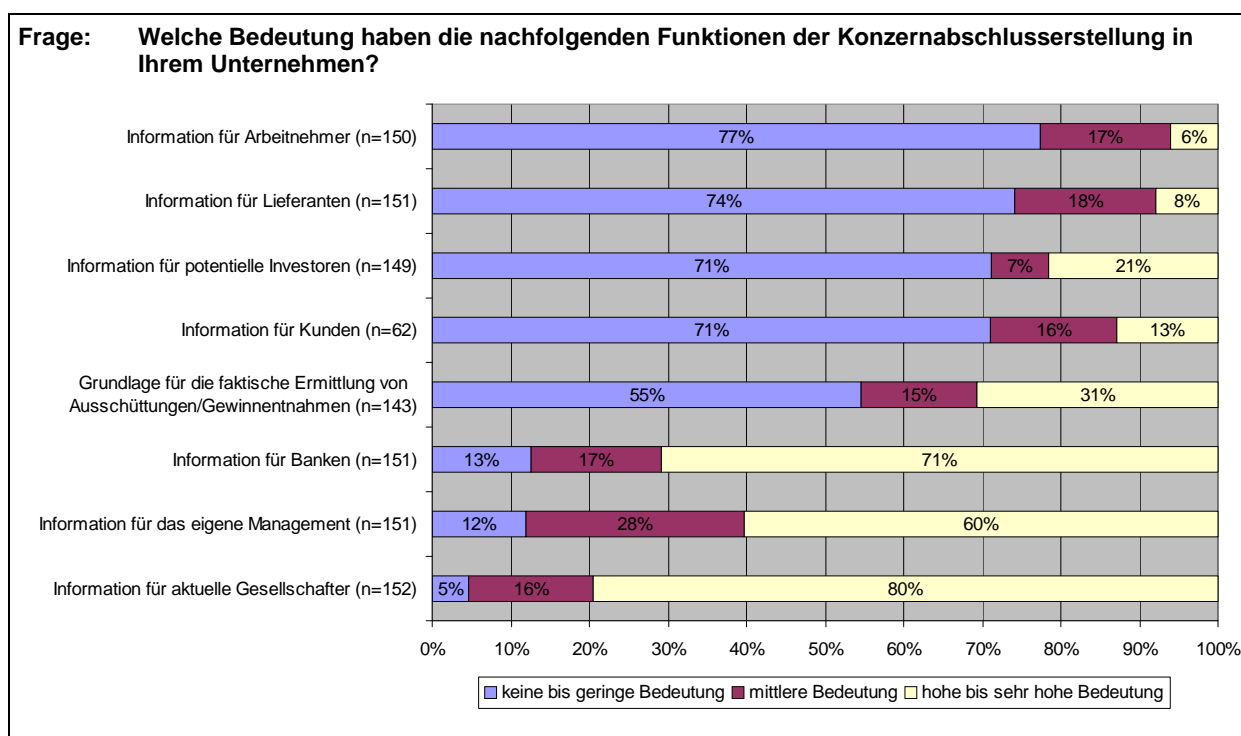


Abbildung 10: Funktionen der Konzernabschlusserstellung

Mögliche Rückwirkungen der Regelungen des ED-IFRS for SMEs auf die Erstellung der Steuerbilanz können aufgrund der Vielzahl bestehender national stark divergierender Steuerrechte bei den Überlegungen des IASB verständlicherweise nicht berücksichtigt werden (wie auch in BC28 – BC30 des ED-IFRS for SMEs ausgeführt). Dennoch ist es – insbesondere für die Überlegungen des nationalen Gesetzgebers – relevant, welche Bedeutung der steuerrechtlichen Bilanz von SMEs in Deutschland beigemessen wird. In den Antworten der befragten Unternehmen kommt die Auffassung zum Ausdruck, dass in der steuerlichen Gewinnermittlung eine primäre Zielsetzung der Jahresabschlusserstellung liegt. Dies wird auch durch das Ergebnis unterstrichen, dass immerhin 79% aller antwortenden Unternehmen angaben, soweit möglich, eine Einheitsbilanz zu erstellen (Abbildung 11). Hierbei zeigen sich zwar größenbezogene Unterschiede im Antwortverhalten der Unternehmen, aber selbst 75% der größeren SMEs mit mehr als 50 Mio. Euro Jahresumsatz streben noch die Erstellung einer Einheitsbilanz an.

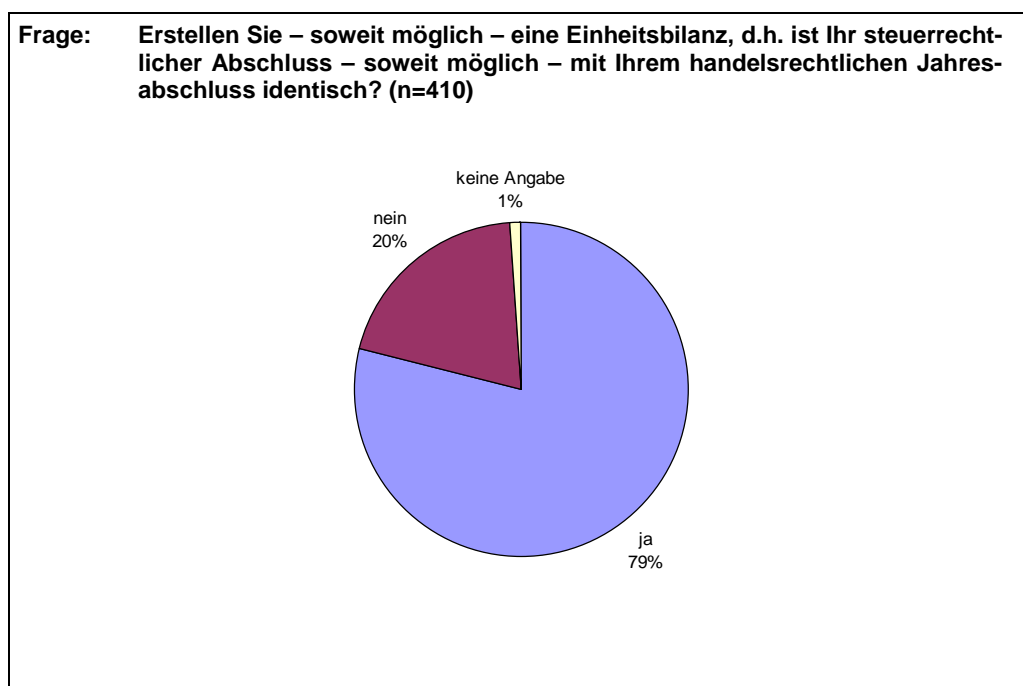


Abbildung 11: Erstellung einer Einheitsbilanz

3.2 Auslandsaktivitäten

Der IASB führt in BC15 des ED-IFRS for SMEs aus, dass die Vorteile der Anwendung globaler Rechnungslegungsstandards u.a. in der Darstellung hochwertiger, vergleichbarer Finanzinformationen oder der Verringerung der Kapitalkosten bestehen. Weiter wird in BC16 zum Ausdruck gebracht, dass auch SMEs von diesen Vorteilen profitieren könnten, sofern sie stark grenzüberschreitend tätig wären. Die Ergebnisse der Untersuchung legen nahe, dass SMEs zwar beträchtlich in das internationale Geschäft eingebunden sind; allerdings gilt dies in erster Linie für Auslandsexporte und -importe. Für 60% aller teilnehmenden Unternehmen sind Auslandsexporte von mittlerer (15%) bzw. hoher bis sehr hoher (45%) Bedeutung. Noch für die Hälfte aller Unternehmen sind Auslandsimporte von mittlerer (22%) bzw. hoher bis sehr hoher (28%) Bedeutung (Abbildung 12).

Aus der Umfrage geht jedoch auch hervor, dass dem grenzüberschreitenden Kapitalverkehr lediglich eine untergeordnete Rolle zukommt. So sind Eigenkapitalaufnahme (89%) oder Fremdkapitalaufnahme (90%) im Ausland für die große Mehrheit der antwortenden Unternehmen von keiner bzw. geringer Bedeutung. Dies findet auch sein Pendant in den Aussagen, die die Unternehmen zur Häufigkeit von Kapitalaufnahmen in fremder Währung machten. Hier gaben 84% der antwortenden Unternehmen an, dass solche gar nicht oder nur selten vorkommen würden.

Auch dem Vergleich mit ausländischen Wettbewerbern müssen sich mit 29% nur relativ wenige der antwortenden Unternehmen stellen. Schaut man sich diesbezüglich das Antwortverhalten der großen Unternehmen an (Umsatz > 50 Mio. Euro), so wird deutlich, dass in dieser Größenklasse die Auslandsaktivitäten in allen Bereichen vergleichsweise stärker ausgeprägt sind als in Unternehmen mit geringeren Jahresumsätzen (Abbildungen 13 und 14). Dies legt die Schlussfolgerung nahe, dass die Bedeutung von Auslandsaktivitäten mit zunehmender Unternehmensgröße steigt. Allerdings sind selbst bei den Unternehmen mit einem Umsatzvolumen von 8-32 Mio. Euro die Auslandsexporte bei 44% der Unternehmen von hoher bis sehr hoher Bedeutung, und immerhin 20% sehen sich ausländischen Wettbewerbern gegenüber.

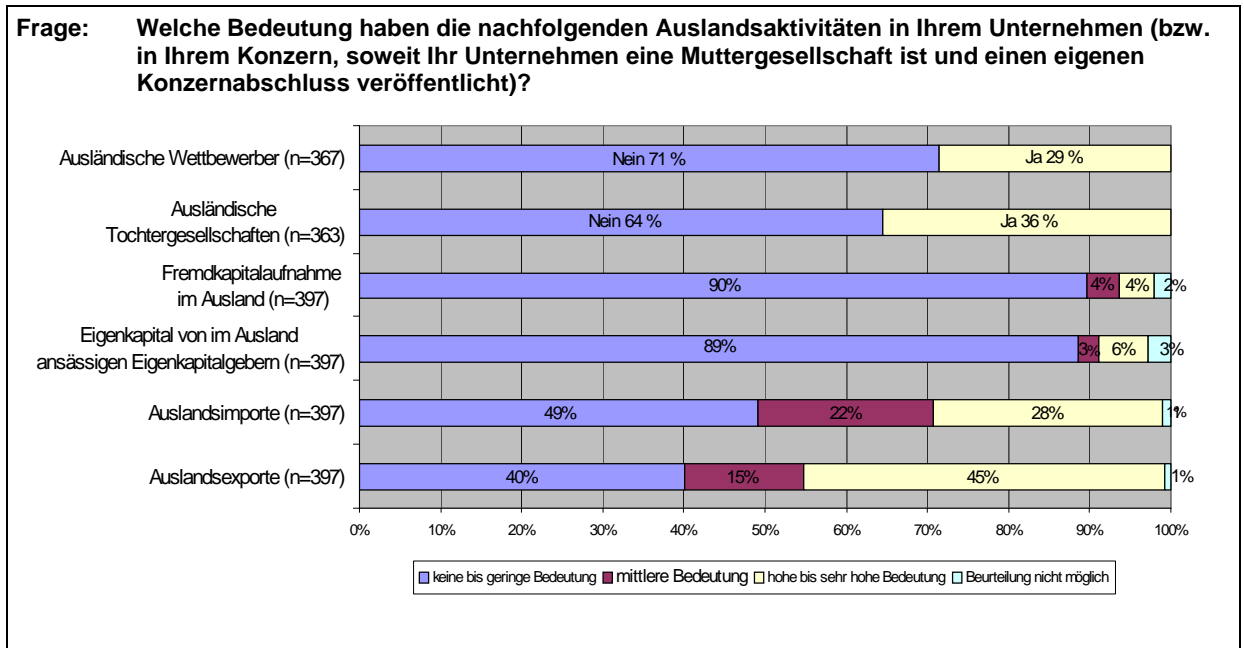


Abbildung 12: Auslandsaktivitäten

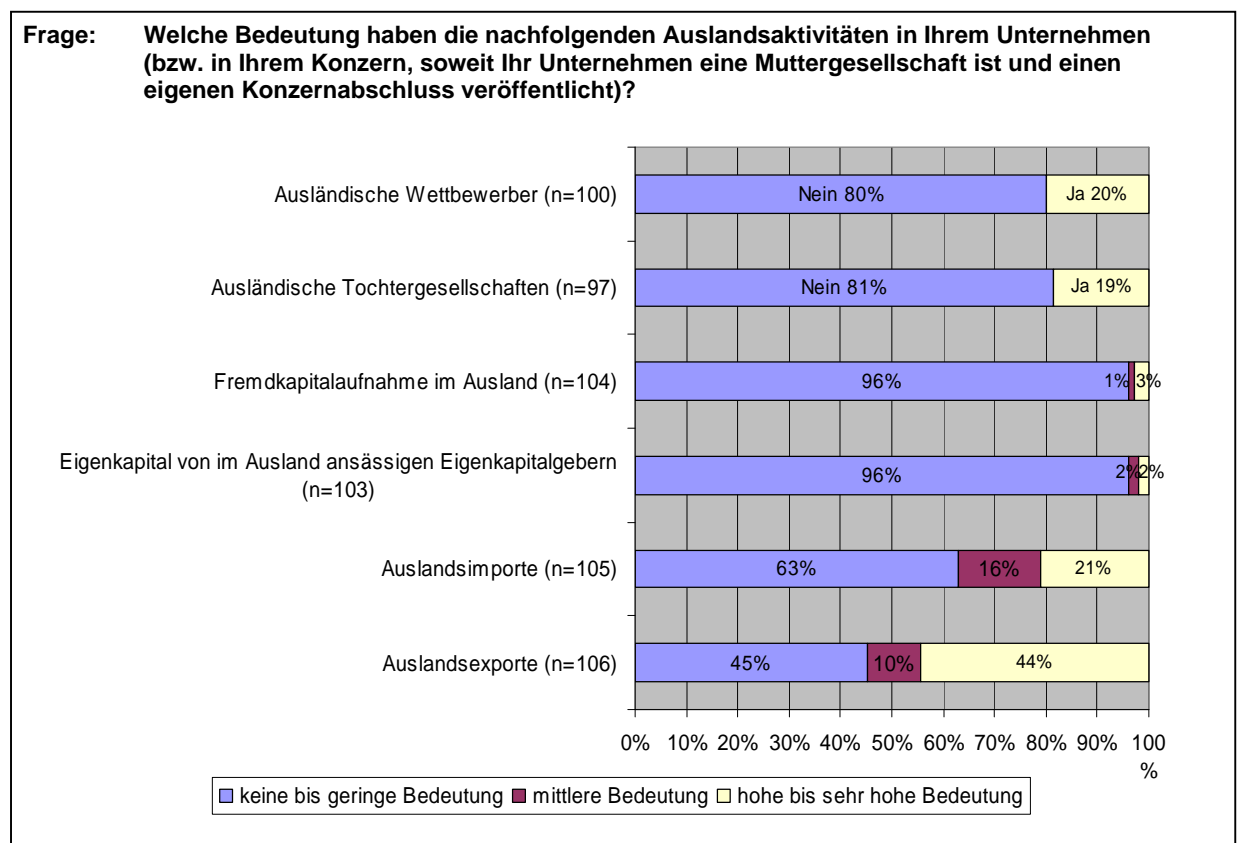


Abbildung 13: Auslandsaktivitäten für Unternehmen mit 8-32 Mio. Euro Jahresumsatz

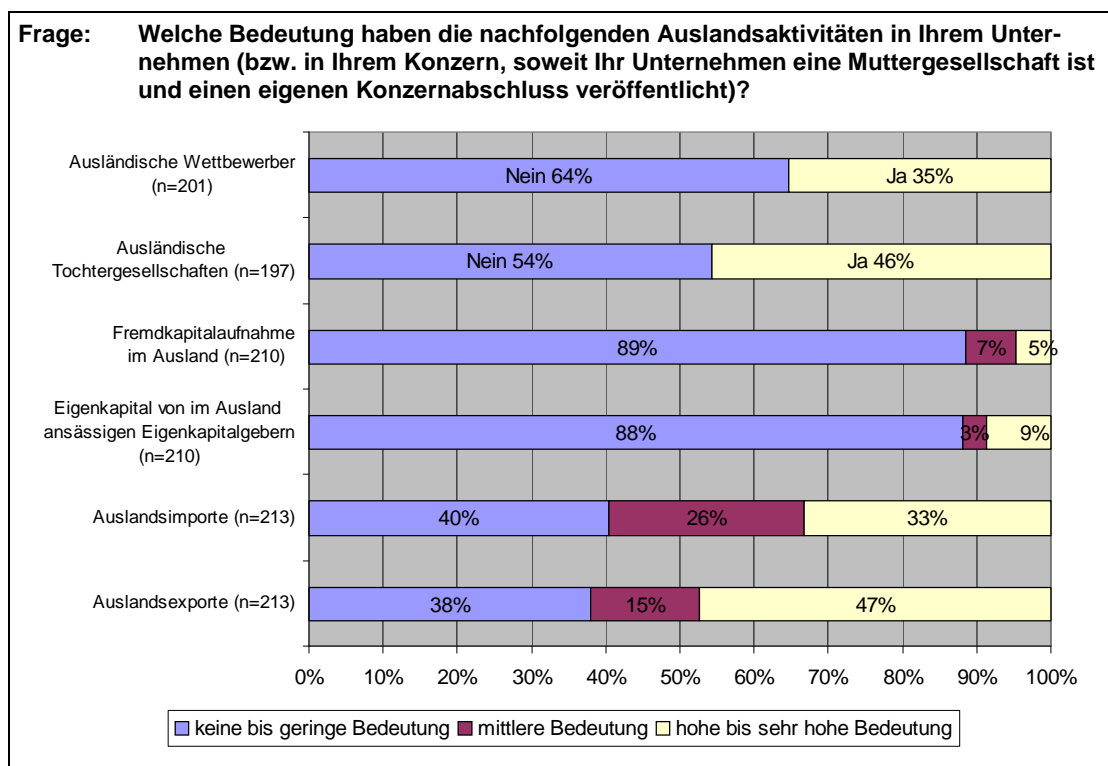


Abbildung 14: Auslandsaktivitäten für Unternehmen mit > 50 Mio. Euro Jahresumsatz

Befragt nach konkreten Fremdwährungsgeschäften zeigt sich, dass relativ viele Käufe (32%) und Verkäufe (26%) von Waren/Dienstleistungen in fremder Währung durchgeführt werden (Abbildung 15). Offenbar sind die befragten Unternehmen relativ häufig auch außerhalb der Euro-Zone tätig. Dies gilt über sämtliche Unternehmensgrößen hinweg.

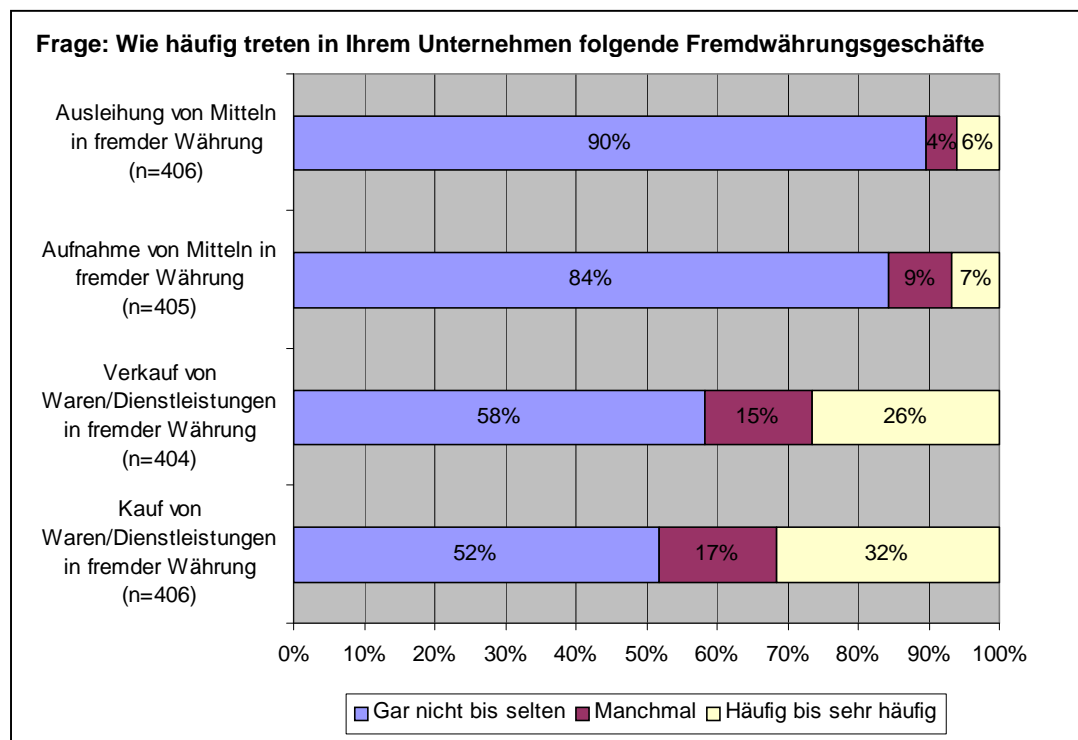


Abbildung 15: Fremdwährungsgeschäfte der befragten Unternehmen

Bei den Überlegungen hinsichtlich der Bedeutung der Auslandsaktivitäten für die Rechnungslegungsnormen ist zu bedenken, dass gemäß den gegebenen Antworten zwar Importe und Exporte von Waren und Leistungen die zentralen Auslandsaktivitäten der antwortenden Unternehmen darstellen, dass jedoch den Ergebnissen der Umfrage zufolge Kunden und Lieferanten als Abschlussadressaten eher eine untergeordnete Rolle einnehmen (Abbildungen 9 und 10). So nennen für den Jahresabschluss lediglich 6% die Kunden und 7% die Lieferanten als Adressaten mit hoher bzw. sehr hoher Bedeutung (13% bzw. 8% für den Konzernabschluss).

Insgesamt drängt sich aus den dargestellten Auslandsaktivitäten ein Bedarf an international vergleichbaren Rechnungslegungsnormen nicht auf. Denkbar ist jedoch, dass transnationale Konzernstrukturen oder ausländische Wettbewerber einen Bedarf zur Bereitstellung eines IFRS-Abschlusses induzieren.

3.3 Bedarf an internationalen Rechnungslegungsvorschriften

Danach befragt, wie die Unternehmen den Bedarf einschätzen, international vergleichbare Rechnungslegungsinformationen bereitzustellen, gaben zwei Drittel der befragten Unternehmen, „keinen Bedarf“ (48%) bzw. nur einen geringen Bedarf (20%) an. Lediglich 12% der befragten Unternehmen sehen für sich selbst einen hohen oder sehr hohen Bedarf, solche Informationen bereitzustellen (Abbildung 16).

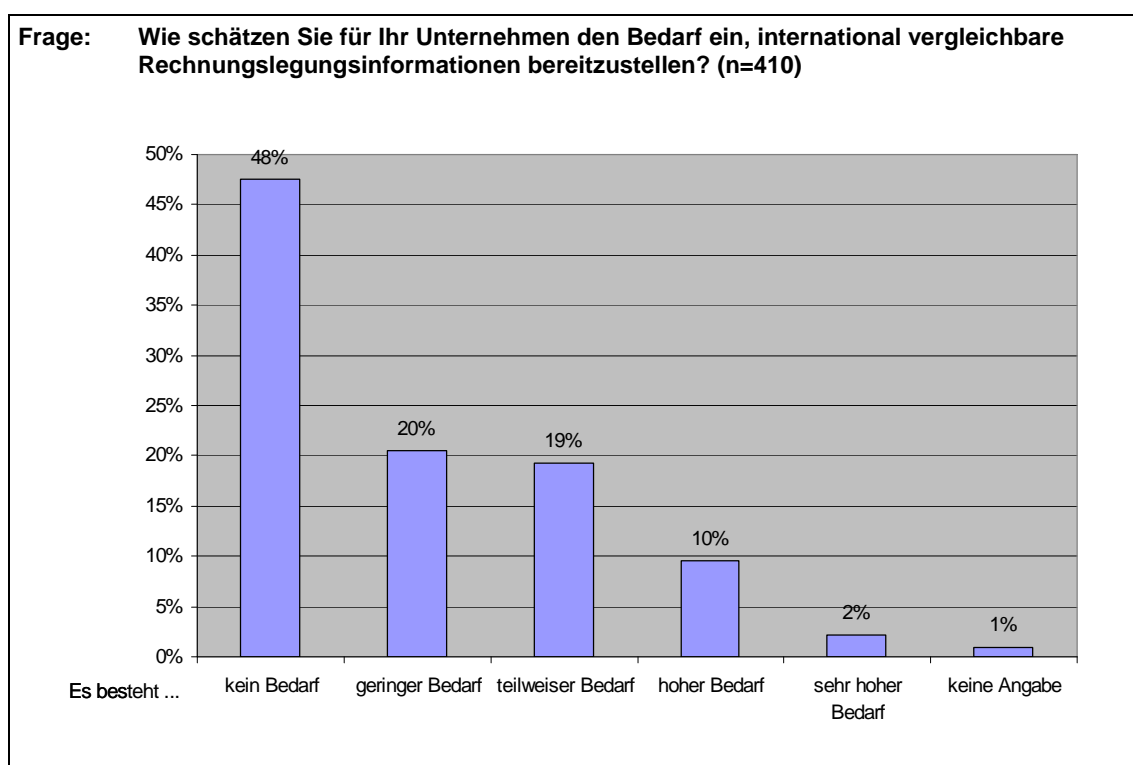


Abbildung 16: Bedarf an international vergleichbaren Rechnungslegungsinformationen

Darüber hinaus erweist sich, dass die Unternehmen, für die Ex- und Importe von hoher bzw. sehr hoher Bedeutung sind, tendenziell einen größeren Bedarf an international vergleichbaren Rechnungslegungsinformationen sehen. So besteht bspw. für 18% der Unternehmen mit hohen Anteilen an Auslandsexporten (n=176) gleichzeitig ein hoher bis sehr hoher Bedarf, international vergleichbare Rechnungslegungsinformationen bereitzustellen. Dies wird nur von 7% der Unternehmen, die kaum Auslandsexporte (n=156) haben, so eingeschätzt (Abbildung 17). Wie zuvor ausgeführt, bleibt insgesamt festzustellen, dass unabhängig von Ex- und Importen grundsätzlich ein relativ geringer Bedarf an international vergleichbaren Rechnungslegungsinformationen gesehen wird.

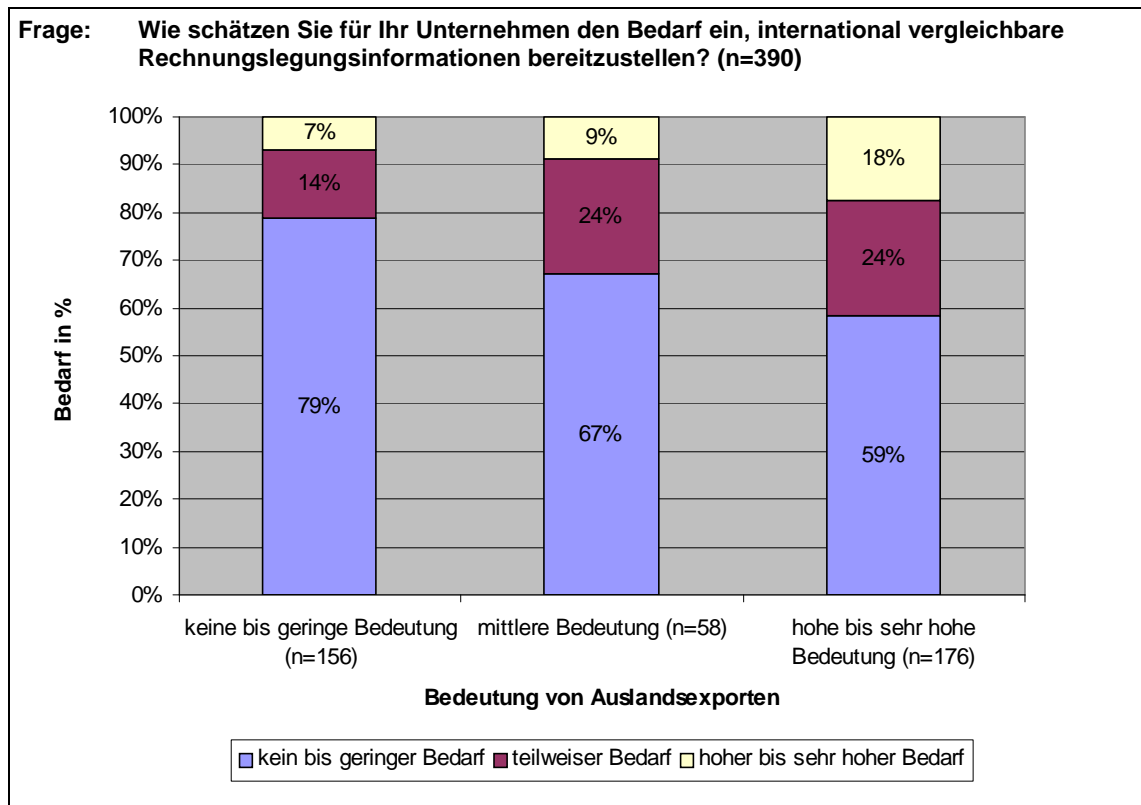


Abbildung 17: Bedarf an international vergleichbaren Rechnungslegungsinformationen in Abhängigkeit der Bedeutung von Exporten

Neben der Auslandsaktivität stellt auch die Unternehmensgröße einen Einflussfaktor auf die Einschätzung der Notwendigkeit einer international vergleichbaren Rechnungslegung dar, wie Abbildung 18 zeigt.

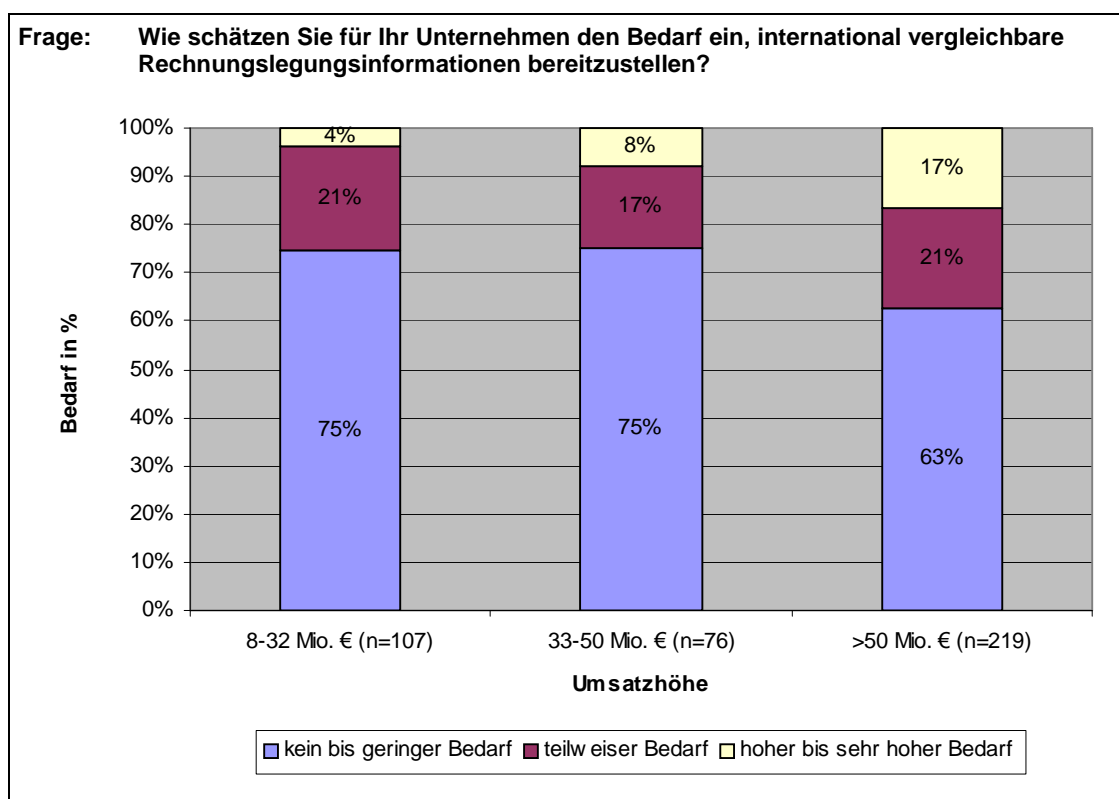


Abbildung 18: Bedarf an international vergleichbaren Rechnungslegungsinformationen – in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße (Jahresumsatz)

Die insgesamt 211 Unternehmen, die einen geringen (84), teilweisen (79), hohen (39) und sehr hohen (9) Bedarf an international vergleichbaren Rechnungslegungsinformationen sehen, wurden gebeten, die dabei erwarteten Vorteile selbst zu benennen; hierbei waren Mehrfachantworten möglich. Von den 72 Unternehmen, die diesbezüglich eine Antwort abgaben, wurden als häufigste Vorteile zum einen die Vergleichbarkeit für Geschäftspartner und innerhalb des Konzerns (24 Nennungen) sowie die Vergleichbarkeit mit Wettbewerbern/Branchenvergleich (17 Nennungen) genannt. Zum anderen werden insbesondere dann Vorteile gesehen, wenn die Unternehmen in Konzerne eingebunden sind (17 Nennungen) oder sich Erleichterungen bei der Kapitalbeschaffung erhoffen (10 Nennungen). Höhere Transparenz (8 Nennungen) und die realistischere Information über die wirtschaftliche Situation (6 Nennungen) folgen in der Aufzählung möglicher Vorteile.

Die Unternehmen, die einen Bedarf an international vergleichbaren Rechnungslegungsinformationen für sich identifiziert haben, sehen somit im Wesentlichen die Vorteile, die auch der IASB (in BC15 und 16 des ED-IFRS for SMES) anführt.

4 FRAGEN ZUM SME-STANDARDENTWURF DES IASB

4.1 Eigenständigkeit des Standards

Zu Beginn des SME-Projektes stellte der IASB zur Diskussion, inwieweit von der Öffentlichkeit eine Integration der SME-spezifischen Regelungen in die full IFRS oder die Entwicklung eines eigenständigen Standards für SMEs für vorteilhaft und wünschenswert gehalten wird.⁸ Dabei sprach sich in den Stellungnahmen eine große Mehrheit dafür aus, für SMEs einen separaten Standard zu entwickeln, insbesondere um die Anwendung dieser Normen für SMEs zu erleichtern. Der Eigenständigkeit des Standards kam somit für dessen Entwicklungsprozess von Anfang an eine große Bedeutung zu.

Einschränkungen für die Eigenständigkeit des vorliegenden Standardentwurfs resultieren insbesondere aus den Querverweisen zu den full IFRS. Verweise zu den full IFRS nutzt der IASB um auf Regelungen zu – nach Auffassung des IASB – SME-untypischen Themen (wie z.B. Segmentberichterstattung oder Bilanzierung von Finanzierungsleasingverhältnissen beim Leasinggeber) zu verweisen. Durch diese Vorgehensweise kann zwar einerseits der Umfang des IFRS for SMEs reduziert werden, andererseits haben jene SMEs, die mit solchen Sachverhalten konfrontiert sind, diesbezüglich die full IFRS anzuwenden. Darüber hinaus ist der IASB dem Grundsatz gefolgt, die in den full IFRS bestehenden Wahlrechte an SMEs weiterzugeben.⁹ Dabei wurde – um wiederum den Umfang und die Komplexität des Standards gering zu halten – in den meisten Fällen folgende Vorgehensweise gewählt. Die jeweils als einfacher eingeschätzte Ansatz- oder Bilanzierungsmethode wird im ED-IFRS for SMEs beschrieben. Für die entsprechende Wahlrechtsalternative wird auf die full IFRS verwiesen. Dies würde nach Auffassung des IASB zwar die Vergleichbarkeit einschränken, jedoch würden SMEs nicht schlechter gestellt als Unternehmen, welche full IFRS anwenden. Zudem wäre ein Übergang auf die full IFRS damit leichter möglich. Allerdings sind die SMEs hierdurch gefordert, zunächst verschiedene Bilanzierungsmethoden zu evaluieren und im Folgenden auch die Entwicklungen der full IFRS zu verfolgen, um Änderungen der Wahlrechte frühzeitig berücksichtigen zu können. In seiner im Zusammenhang mit der Verabschiedung des Entwurfs formulierten Aufforderung zur Stellungnahme adressiert der IASB diese Themen (SME-typische Sachverhalte in Frage 6; Wahlrechte in Frage 4) explizit.

Vor diesem Hintergrund wurde in der Unternehmensbefragung zum einen untersucht, welche Sachverhalte für SMEs von hoher Relevanz sind und deshalb explizite Regelungen im SME-Standard erfordern. Zum anderen wurde gefragt, wie Unternehmen einige der gemäß Standardentwurf zur Verfügung stehenden Wahlrechte beurteilen.

4.1.1 Häufigkeit spezifischer bilanzierungsrelevanter Sachverhalte bei SME

Dem IASB-Konzept zur Entwicklung des ED-IFRS for SMEs folgend, sind im Standardentwurf nur diejenigen Themen adressiert, die nach Auffassung des IASB in SMEs typischerweise häufiger auftreten. Für den Fall, dass ein SME mit einem Sachverhalt konfrontiert ist, der im Standard nicht explizit geregelt ist, hat der IASB die in Abschnitt 10 des ED-IFRS for SMEs vorgegebene Regelhierarchie entwickelt. Danach sind Abbildungsvorschriften zunächst anhand Analogieschluss und unter Hinzuziehung der *Konzepte und grundlegenden Prinzipien* (Abschnitt 2 des ED-IFRS for SMEs) zu ermitteln. Darüber hinaus kann das Unternehmen die full IFRS oder

⁸ Vgl. IASB (2004) Discussion Paper, S. 34 f. und 41 ff. Siehe für die Stellungnahmen www.iasb.org.

⁹ Ausnahme stellt Abschnitt 27 *Leistungen an Arbeitnehmer* dar, der nicht alle Bilanzierungsoptionen des IAS 19 in Bezug auf die Behandlung von versicherungsmathematischen Gewinnen oder Verlusten gewährt.

andere Rechnungslegungsnormen, die auf einem ähnlichen Rahmenkonzept („Framework“) basieren, heranziehen. Während für Regelungslücken somit kein verpflichtender Rückgriff auf die full IFRS vorgesehen ist, wird für Sachverhalte, die vom IASB bewusst nicht im SME-Standard geregelt wurden, explizit auf die Regelungen in den full IFRS verwiesen (vgl. ED-IFRS for SMEs BC57–BC65). Diese umfassen beispielsweise die Zwischenberichterstattung, Anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente oder die Bilanzierung von Finanzierungsleasingverhältnissen beim Leasinggeber.

Da die Identifikation der für SMEs relevanten Themen für die Anwendbarkeit und Akzeptanz eines IFRS for SMEs von großer Bedeutung ist, wurden die Unternehmen zur Auftretenshäufigkeit bzw. Relevanz bestimmter Sachverhalte befragt (Abbildung 19).

Leasingverhältnisse

Entsprechend der Annahme des IASB (vgl. ED-IFRS for SMEs BC62) treten SMEs im Rahmen von Finanzierungsleasing-Verhältnissen nur selten als Leasinggeber auf. Lediglich 3% der befragten Unternehmen gaben an, häufig bis sehr häufig als Leasinggeber zu fungieren. Dagegen sind 93% der Unternehmen gar nicht bis selten Leasinggeber. Hierbei konnte auch kein wesentlicher Unterschied zwischen den verschiedenen Größenklassen festgestellt werden. Folglich steht die Regelungsbedürftigkeit im IFRS for SME in Frage.

Unternehmensverkäufe bzw. Schließungen von Geschäftsbereichen

Ähnliches gilt aus Sicht der Unternehmen, weitgehend unabhängig von der Größenklasse, auch für Unternehmensverkäufe bzw. Schließungen von Geschäftsbereichen. 85% der Unternehmen gaben an, dass dies für sie gar nicht bis selten relevant ist. Nur ein Prozent gab an, dass dieser Sachverhalt häufig bis sehr häufig vorkommt. Die Notwendigkeit entsprechender Regelungen in Abschnitt 36 des ED-IFRS for SMEs ist daher zu hinterfragen.

Forschungs- und Entwicklungsprojekte

Andererseits lässt sich auch feststellen, dass einige Themen von vergleichsweise größerer Bedeutung sind. Dazu zählen eigene Forschungs- und Entwicklungsprojekte, die 29% der antwortenden Unternehmen häufig bis sehr häufig betreiben. Dieses Bild zeigt sich konsistent über die Größenklassen hinweg. Hier scheint eine Regelungsbedürftigkeit eher angezeigt zu sein.

Über den Bilanzstichtag hinausgehende Auftragsfertigung

Auch über den Bilanzstichtag hinausgehende Auftragsfertigung hat höhere Relevanz für SMEs. 38% der antwortenden Unternehmen geben an, dass diese häufig bis sehr häufig auftritt. Hier lässt sich im Bereich der Unternehmen mit 8–50 Mio. Euro Jahresumsatz (141 Unternehmen) eine leicht größere Verbreitung feststellen: in immerhin 45% dieser Unternehmensgruppe treten über den Bilanzstichtag hinausgehende Auftragsfertigungen häufig bis sehr häufig auf.

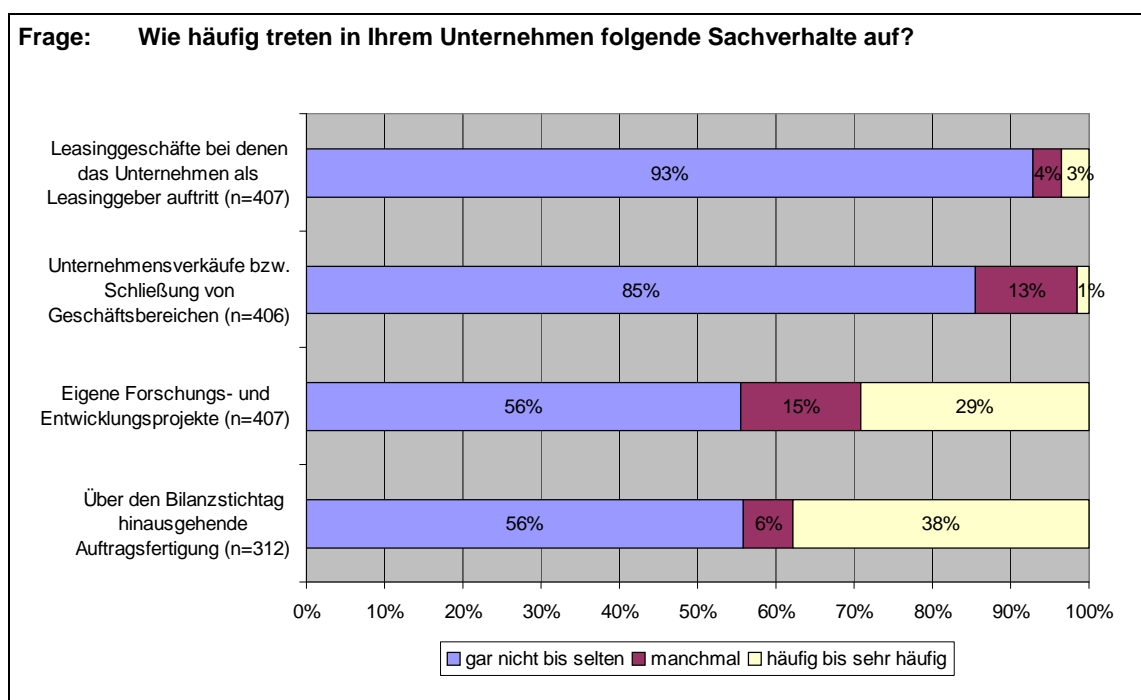


Abbildung 19: Häufigkeit spezifischer Sachverhalte

Anteilsbasierte Mitarbeitervergütung

Der anteilsbasierten Mitarbeitervergütung kommt ebenfalls keine große Bedeutung zu. Dennoch greift der IASB die Abbildung der anteilsbasierten Mitarbeitervergütung in Abschnitt 25 des ED-IFRS for SMEs auf. Detailliert geregelt werden dort jedoch lediglich der Ansatz sowie die Bewertung anteilsbasierter Vergütungstransaktionen mit Barausgleich. Für die Bewertung von anteilsbasierter Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente oder solchen mit Wahl zwischen Barausgleich und Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente wird auf die Vorschriften des IFRS 2 verwiesen.

Die anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich ist im Vergleich zu den anderen anteilsbasierten Vergütungsformen relativ gesehen von größerer Relevanz (Abbildung 20). Allerdings geben auch hier nur 19% der Unternehmen an, dass diese Vergütungsform von mittlerer (11%) oder hoher bzw. sehr hoher (8%) Bedeutung ist. Der Großteil der befragten Unternehmen (auch hier mit vernachlässigbaren Unterschieden zwischen den Größenklassen) bringt zum Ausdruck, dass anteilsbasierten Vergütungsformen generell keine bzw. nur geringe Bedeutung zukommt. Die Notwendigkeit einer gesonderten Regelung für anteilsbasierte Vergütungsformen mit Barausgleich im ED-IFRS for SMEs scheint daher fraglich.

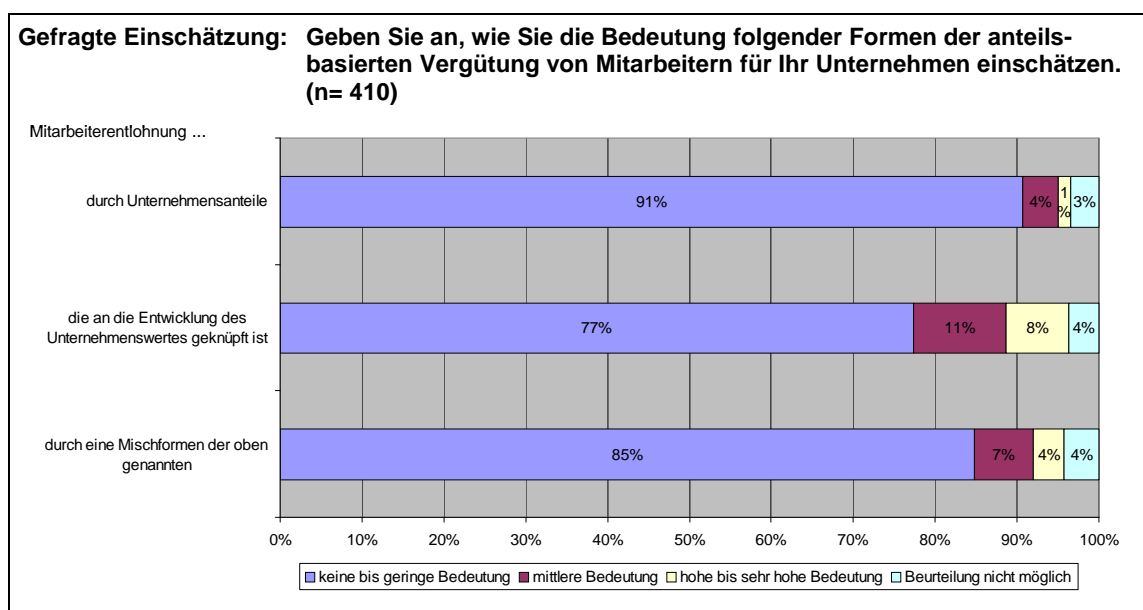


Abbildung 20: Bedeutung verschiedener Formen der anteilsbasierten Vergütung

Sicherungsgeschäfte

Ein Abschnitt, dem der IASB besondere Aufmerksamkeit gewidmet hat, ist die Abbildung von Finanzinstrumenten. Aufgrund der Komplexität der Vorschriften des IAS 39 wurde hier besondere Notwendigkeit für Erleichterungen gesehen. Dabei wurde davon ausgegangen, dass viele Transaktionen (bspw. Sicherungsgeschäfte anhand von Optionen) für SMEs lediglich von untergeordneter Bedeutung sind. Die absicherbaren Risiken wurden auf die in ED-IFRS for SMEs 11.31 genannten Risiken beschränkt. Die Unternehmen wurden befragt, in welchem Umfang diese Risiken abgesichert werden. Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass von den abgefragten Sicherungsgeschäften eine Absicherung von Währungsrisiken aus Fremdwährungsposten am häufigsten vorgenommen wird (Abbildung 21). Derartige Sicherungsgeschäfte werden immerhin von 21% der Unternehmen häufig bzw. sehr häufig durchgeführt. Allerdings treten diesbezüglich deutliche Unterschiede zu Unternehmen mit lediglich 8-32 Mio. Euro Umsatz auf. Zwar werden auch in dieser Größenklasse Sicherungsgeschäfte zur Absicherung von Währungsrisiken aus Fremdwährungspositionen am häufigsten genannt, jedoch sichern nur 12% dieser Unternehmen derartige Risiken häufig bzw. sehr häufig ab (Abbildung 22).

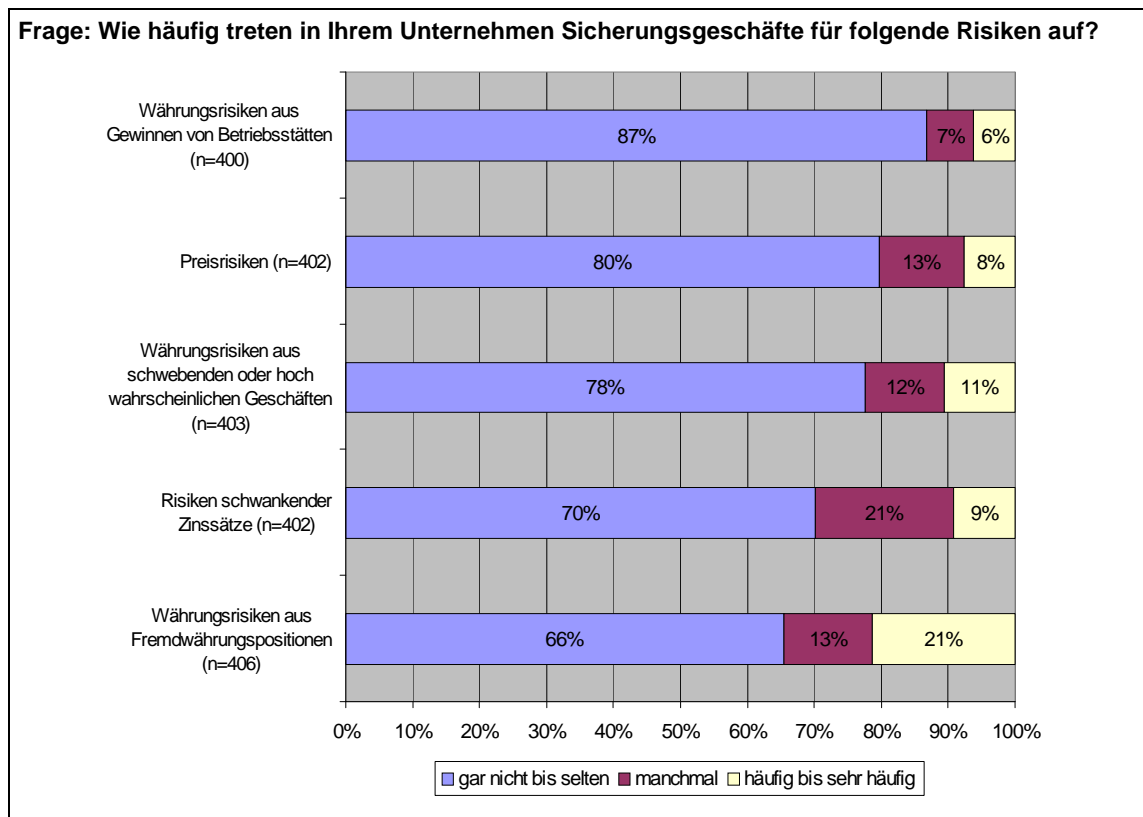


Abbildung 21: Häufigkeit von Sicherungsgeschäften

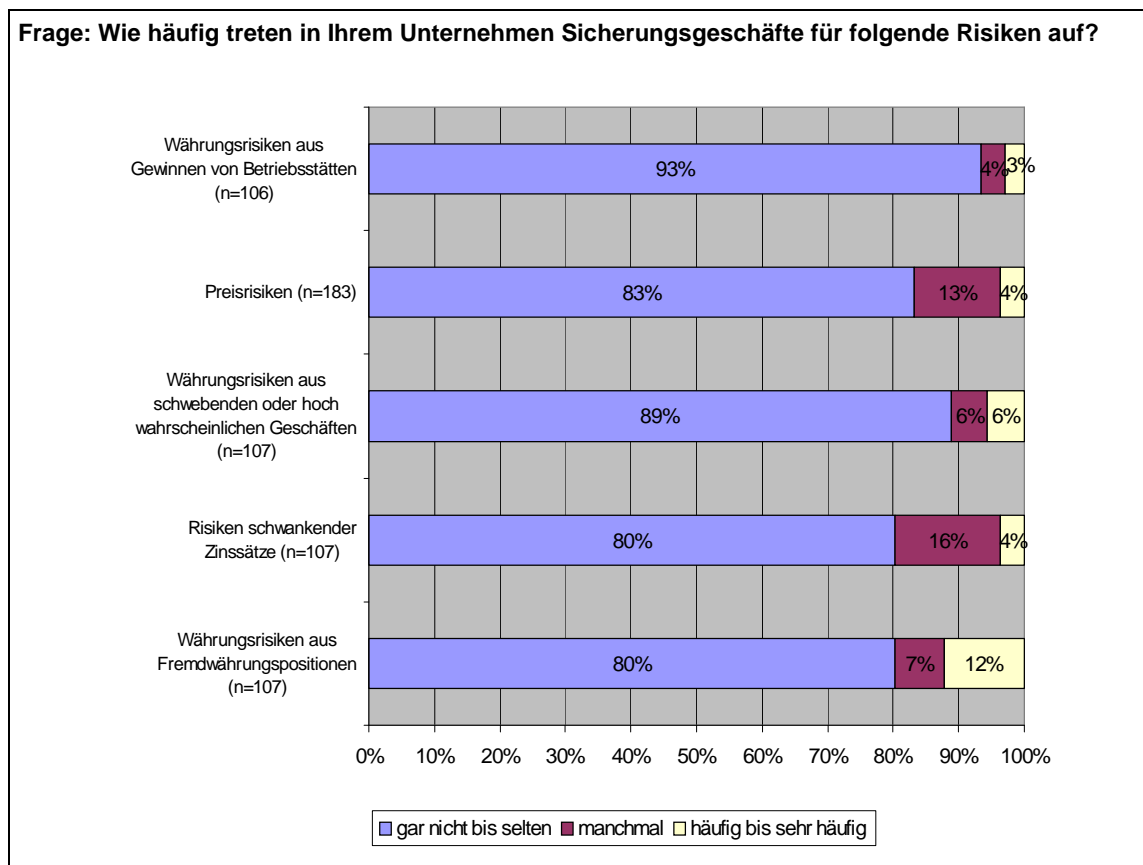


Abbildung 22: Häufigkeit von Sicherungsgeschäften in Unternehmen mit 8-32 Mio. Euro Jahresumsatz

Unternehmenskäufe und Goodwill

Ein weiterer Vorschlag des IASB wurde bisher stark diskutiert: der indikatorbasierte Wertminderungstest für Goodwill. Anstelle der – letztlich vom IASB abgelehnten – planmäßigen Abschreibung des Goodwill (vgl. ED-IFRS for SMEs BC80), tritt der Wertminderungstest (vgl. ED-IFRS for SMEs 26.21). Fraglich ist, wie häufig potenzielle Anwender des IFRS for SMEs in Deutschland diese relativ komplexen Vorschriften zur Folgebewertung von Goodwill beachten müssten.

Im Ergebnis zeigt sich, dass ca. die Hälfte aller befragten Unternehmen in den letzten zehn Jahren mindestens einen Unternehmenskauf getätigt hat (Abbildung 23). Die Häufigkeit der Unternehmenskäufe ist abhängig von der Größe des Unternehmens. In der Gruppe von Unternehmen mit einem Jahresumsatz von 8-32 Mio. Euro wurden in den letzten zehn Jahren in 30 Unternehmen 1-3 Unternehmenskäufe durchgeführt; in Unternehmen mit mehr als 100 Mio. Euro Umsatz haben in den letzten 10 Jahren immerhin 27 Unternehmen mehr als 6 Unternehmenskäufe getätigt.

| Frage: Wie viele Unternehmenskäufe haben Sie in den letzten 10 Jahren in Ihrem Unternehmen getätigt? (n=404) | | | | | |
|---|-------------------------------------|--------------|---------------|-------------|--------|
| Anzahl der Unternehmenskäufe | Unternehmensgröße nach Jahresumsatz | | | | Gesamt |
| | 8-32 Mio. € | 33-50 Mio. € | 51-100 Mio. € | >100 Mio. € | |
| 0 | 77 | 35 | 52 | 45 | 209 |
| 1-3 | 30 | 35 | 29 | 43 | 137 |
| 4-6 | 1 | 4 | 6 | 12 | 23 |
| >6 | 0 | 2 | 6 | 27 | 35 |

Abbildung 23: Anzahl der Unternehmenskäufe in den letzten 10 Jahren

Für die Einschätzung der Bedeutung des Goodwill für die akquirierenden Unternehmen wurden diese zudem befragt, ob bei den Unternehmenserwerben der letzten 10 Jahre regelmäßig ein positiver Geschäfts- oder Firmenwert entstand. Hier antworteten 60% mit Ja und lediglich 19% mit Nein (der Rest machte keine Angaben oder gab an, dass die Beurteilung der Fragestellung nicht möglich sei). Daraus lässt sich ableiten, dass die Bilanzierung des Goodwill und die Überprüfung seiner Werthaltigkeit auch für SMEs relevant ist.¹⁰

Als Investitionen gehaltene Immobilien, assoziierte Unternehmen, Joint Ventures, Beteiligungen und andere Anlageformen

Die Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen (Abschnitt 13) und an Joint Ventures (Abschnitt 14) werden im ED-IFRS for SMEs explizit geregelt, wobei hinsichtlich der konkreten Anwendung der Equity-Methode auf IAS 28 bzw. bezüglich der Quotenkonsolidierung auf IAS 31 verwiesen wird. Der IASB geht somit davon aus, dass dies Beteiligungsformen sind, die auch für SMEs typisch sind, sodass eine explizite Regelung im ED-IFRS for SMEs aufgenommen wurde.

Nach den vorliegenden Ergebnissen (Abbildung 24) wäre diese Auffassung seitens des IASB nochmals zu überdenken, da hinsichtlich nicht börsennotierter assoziierter Unternehmen¹¹ ledig-

¹⁰ Die Beurteilung der Sensibilität der Angabe des Kaufpreises ist unter Gliederungspunkt 4.3 dargestellt.

¹¹ Der IASB definiert ein assoziiertes Unternehmen als Unternehmen, bei welchem Anteilseigner über maßgeblichen Einfluss verfügen und das weder ein Tochterunternehmen noch ein Anteil an einem Joint Venture ist (vgl. ED-IFRS for SMEs 13.1). In der Umfrage wurden die Unternehmen aus Vereinfachungsgründen nach Beteiligungen zwischen 20-50% gefragt. Von Angaben zu dieser Beteiligungshöhe wurde dann auf Relevanz „assoziierter Unternehmen“ geschlossen, obwohl diese Angaben nicht deckungsgleich sein müssen.

lich 7% der befragten Unternehmen eine hohe und 8% eine mittlere Bedeutung angaben. Mit Blick auf börsennotierte assoziierte Unternehmen wurde die Bedeutung noch deutlich niedriger eingestuft. Vergleichbar ist die Einschätzung bezüglich Joint Ventures, bei denen nur in 6% eine hohe bis sehr hohe und in 9% der Fälle eine mittlere Bedeutung geäußert wurde. Während bezüglich der assoziierten Unternehmen die Verteilung der Aussagen über die Größenklassen fast gleich ist, weichen sie bei der Beurteilung der Joint Ventures merklicher von einander ab. So sprechen bei den kleineren Unternehmen der Befragung (8-32 Mio. Euro Umsatz) lediglich 3% von einer hohen bis sehr hohen Bedeutung und 4% von einer mittleren, während die Einschätzungen bei den größeren Unternehmen (Umsatz > 50 Mio. Euro) 9% und 12% lauten.

Ähnliches gilt für nicht betrieblich genutzte, als Finanz- oder Wertanlage gehaltene Grundstücke und/oder Immobilien. Auch hier sieht der ED-IFRS for SMEs mit Abschnitt 15 eine eigenständige Regelung vor, die durch die Ergebnisse der Befragung nicht rechtfertigbar ist; denn nur 3% der Befragten bringen bezüglich dieser Anlageform eine hohe bzw. sehr hohe und lediglich 10% eine mittlere Bedeutung zum Ausdruck. Interessant ist hierbei aber, dass die Unternehmen der kleinsten Größenkategorie (8-32 Mio. Euro Umsatz) durchschnittlich dieser Anlageform geringfügig mehr Bedeutung beimessen als die größeren Unternehmen. So gaben aus dieser Gruppe 4% eine hohe bis sehr hohe Bedeutung und 14% eine mittlere Bedeutung an. Dies mag vielleicht mit der Tatsache erklärbar sein, dass in dieser Gruppe mehr Personengesellschaften und Einzelunternehmen vertreten sind, bei denen das sog. „gewillkürte Betriebsvermögen“ im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften noch eine gewisse Bedeutung einnehmen dürfte.

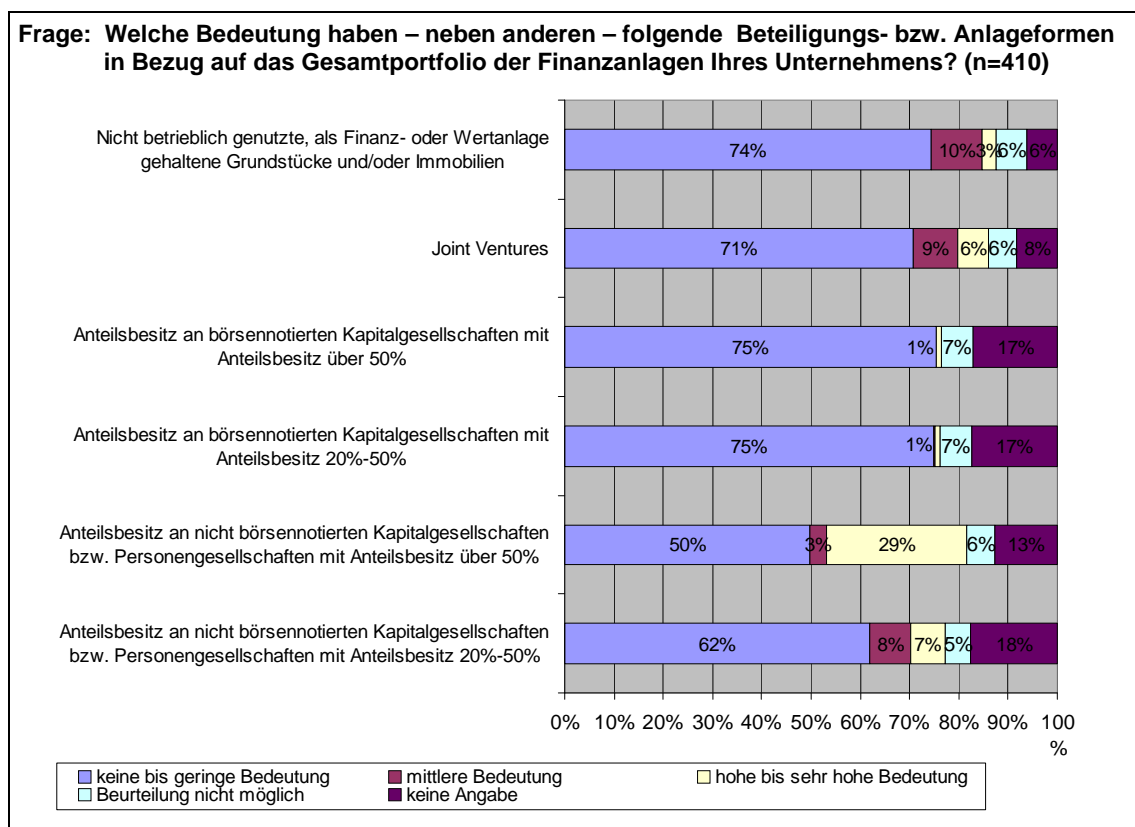


Abbildung 24: Bedeutung von Beteiligungs- bzw. Anlageformen

Augenfällig ist in Abbildung 24 der relativ hohe Anteil an Beteiligungen von über 50% an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften bzw. Personengesellschaften, der – wie in Abbildung 25 deutlich wird – mit zunehmender Unternehmensgröße ansteigt. Hier zeigt sich die bereits oben

angesprochene kapitalmäßige Verflechtung von SMEs. Diese ist bezüglich Mehrheitsbeteiligungen deutlich stärker ausgeprägt als bei Beteiligungen zwischen 20% und 50%, bei denen auch die Größenunterschiede wesentlich geringer ausfallen. Die Antworten zeigen auch, dass Beteiligungen an börsennotierten Gesellschaften praktisch keine Rolle spielen.

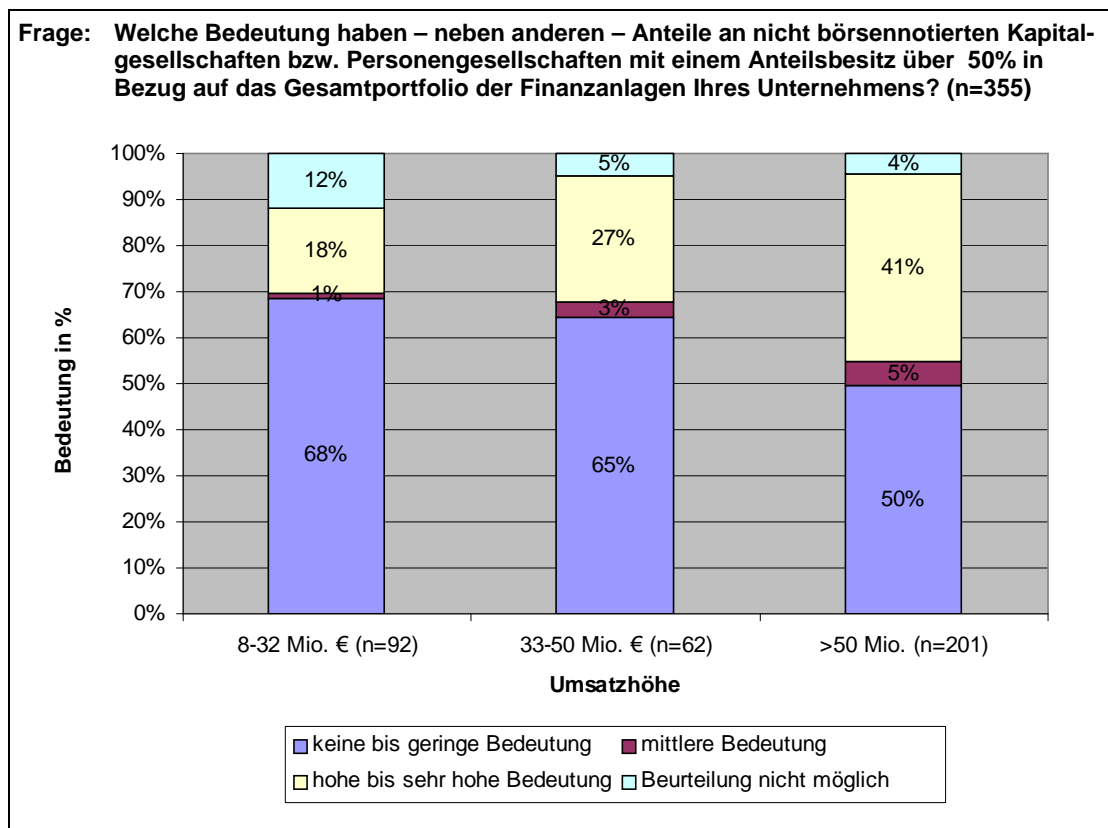


Abbildung 25: Bedeutung von Anteilen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften bzw. Personengesellschaften mit einem Anteilsbesitz über 50% – in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße (Jahresumsatz)

Versorgungszusagen

Nach dem ED-IFRS for SMEs (Abschnitt 27) ist zwischen „beitragsorientierten“ Versorgungszusagen (das Unternehmen zahlt einen fixen Betrag an einen externen Versorgungsträger und dieser übernimmt die Pensionszahlungen) und „leistungsorientierten“ Versorgungszusagen zu unterscheiden. Bei den „leistungsorientierten“ Versorgungszusagen macht das Unternehmen eine Betriebsrentenzusage und ist damit zu einer bestimmten Leistung in der Zukunft (bei Renteneintritt) verpflichtet.

Wie Abbildung 26 zum Ausdruck bringt, gaben 31% der befragten Unternehmen eine hohe bis sehr hohe Bedeutung leistungsorientierter Versorgungszusagen an, weitere 19% messen diesen eine mittlere Bedeutung in ihrem Unternehmen bei. Seltener werden beitragsorientierte Versorgungszusagen gemacht: für 18% der antwortenden Unternehmen sind sie von hoher bis sehr hoher Bedeutung, für 25% der Unternehmen von mittlerer Bedeutung. Ähnliches gilt für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von 8-32 Mio. Euro.

Letztlich kommt den Versorgungszusagen zwar in ca. der Hälfte aller antwortenden Unternehmen keine bzw. nur geringe Bedeutung zu, allerdings kann gezeigt werden, dass auch deutsche

SMEs sich mit diesen Bilanzierungsfragen befassen müssen. Dies spricht für eine Regelung im ED-IFRS for SMEs.

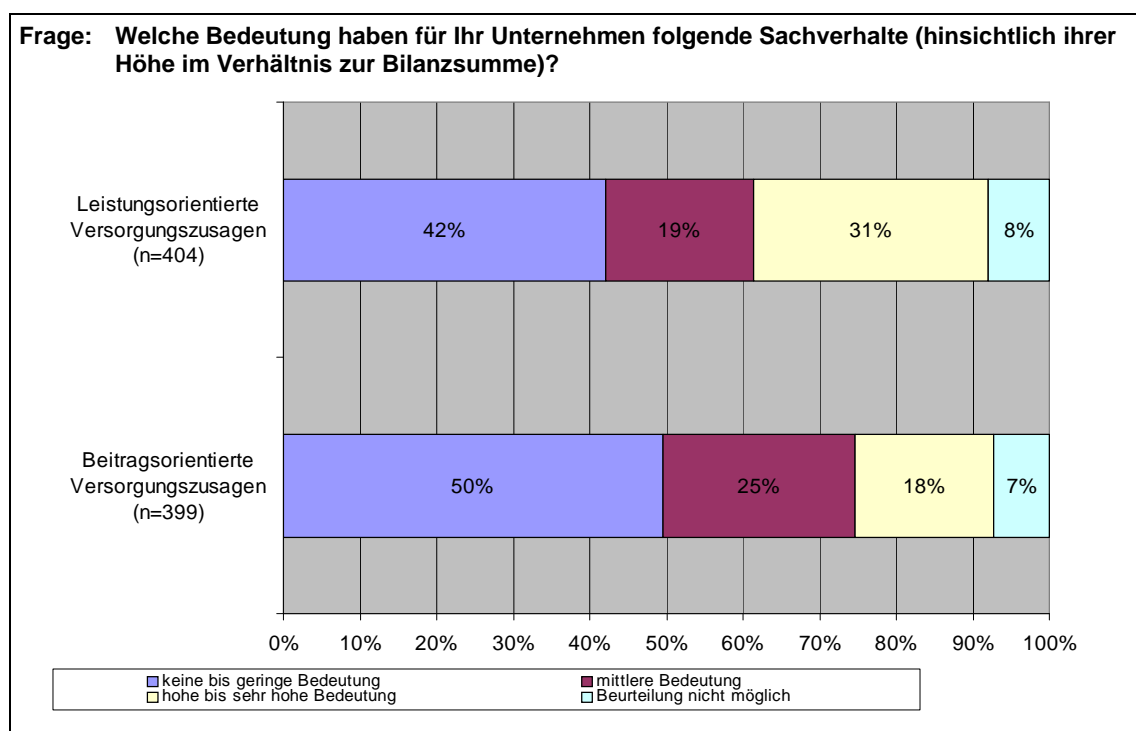


Abbildung 26: Bedeutung von Versorgungszusagen

4.1.2 Einschätzungen in Bezug auf Bilanzierungswahlrechte

Ein wesentlicher Grundsatz des IASB bei der Entwicklung des Standardentwurfs war die Abwägung zwischen Kosten für die Ersteller einerseits und Nutzen für die Adressaten der Abschlüsse der SMEs andererseits (vgl. ED-IFRS for SMEs BC23 ff.). Daher zielte die Untersuchung verbreitet darauf ab, die im Entwurf vorgeschlagenen Bilanzierungswahlrechte und -methoden jeweils auf die Kosten für die Ersteller aber auch auf den Nutzen der generierten Information beurteilen zu lassen. Dabei wurde zwischen dem (von den Unternehmen eingeschätzten) Nutzen für externe Adressaten und dem Nutzen für interne Informations- und Steuerungszwecke unterschieden. Die Unternehmen wurden im Fragebogen aufgefordert, bei ihren Einschätzungen die bestehenden steuer- und handelsrechtlichen Rahmenbedingungen außer Acht zu lassen. Mit Blick auf die Wahlrechte wurden die Unternehmen nach einer Beurteilung des Wahlrechts zur Anwendung der Neubewertungsmethode für die Folgebewertung von Sachanlagen (vgl. ED-IFRS for SMEs 16.11) und immateriellen Vermögenswerten (vgl. ED-IFRS for SMEs 17.21) sowie jenes zur Aktivierung der Entwicklungskosten (vgl. ED-IFRS for SMEs 17.14) befragt.¹²

¹² Der ED-IFRS for SMEs umfasst darüber hinaus folgende weitere Wahlrechte: Bilanzierung von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien zu fortgeführten Anschaffungskosten oder Fair Value; Aufwandserfassung oder Aktivierung von Fremdkapitalkosten; Anwendung der indirekten oder direkten Methode für die Kapitalflussrechnung; Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand entweder nach dem sog. SME-Modell oder nach IAS 20. Vgl. zur Kategorisierung der Wahlrechte Haller/Beiersdorf/Eierle (2007), S. 542.

Neubewertungsmethode bei Sachanlagen

In Bezug auf das Wahlrecht zur Anwendung der Neubewertungsmethode im Rahmen der Folgebewertung von Sachanlagen ergibt sich ein uneinheitliches Meinungsbild (Abbildung 27). So beurteilt ca. ein Viertel der Unternehmen dieses Wahlrecht als vorteilhaft (28%), fast genauso viele jedoch als unvorteilhaft (25%). Die meisten Unternehmen stehen dem Wahlrecht indifferent gegenüber und sehen darin weder einen Vor- noch einen Nachteil (40%). Dieses Bild zeigt sich über alle Unternehmensgrößen hinweg. Anders stellt sich die Einschätzung bei jenen Unternehmen dar, bei denen die antwortenden Personen gute bis sehr gute IFRS-Kenntnisse haben (insgesamt 82 Unternehmen) (Abbildung 28): von diesen Personen wird das Wahlrecht zur Neubewertung mehrheitlich als vorteilhaft eingeschätzt (39% gegenüber 22% unvorteilhaft und 37% weder noch).

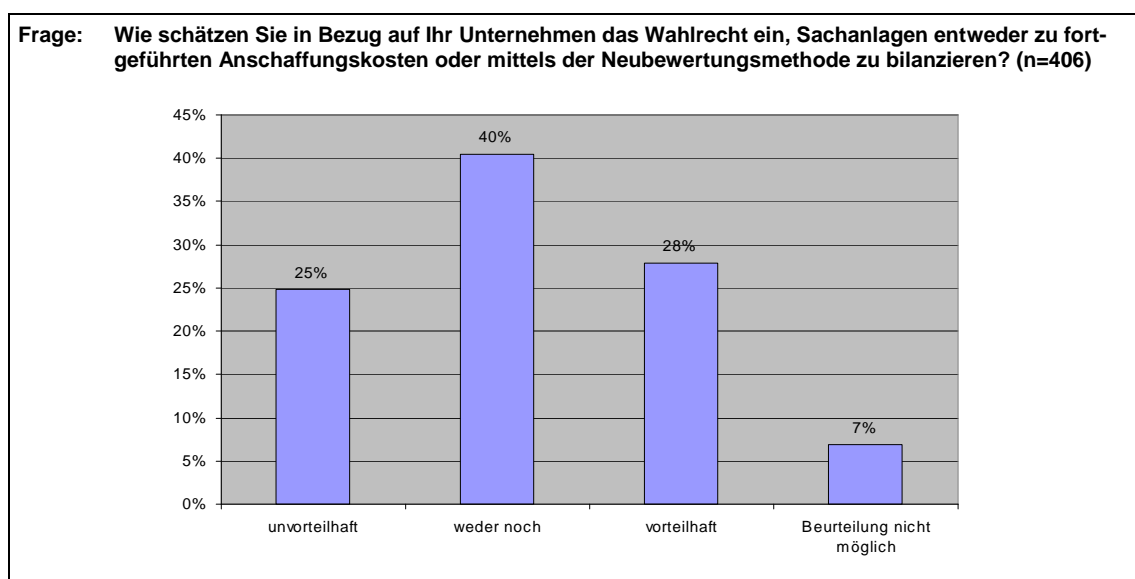


Abbildung 27: Einschätzung des Wahlrechts zur Bewertung von Sachanlagen

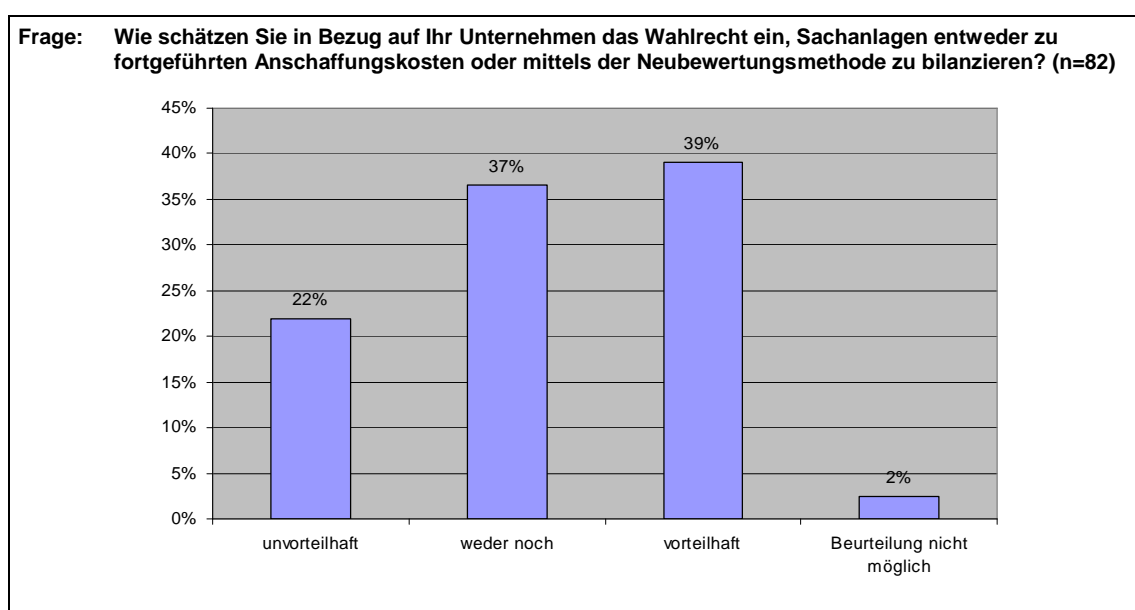


Abbildung 28: Einschätzung des Wahlrechts zur Neubewertung von Sachanlagen von antwortenden Personen mit guten bis sehr guten IFRS-Kenntnissen

Die Unternehmen wurden zudem gebeten, bei der Beurteilung der Neubewertungsmethode danach zu differenzieren, ob Marktpreise vorhanden sind oder geschätzt werden müssen. Dabei zeigt sich ein stark differenzierendes Bild. Sofern Marktpreise vorhanden sind (Abbildung 29), wird von den antwortenden Unternehmen mehrheitlich sowohl die Nützlichkeit für Informationen externer Adressaten (52%) als auch der Nutzen für interne Informations- und Steuerungszwecke (54%) im Vergleich zur Anschaffungskostenmethode als höher beurteilt. Dem gegenüber wurden aber auch die Kosten zur Ermittlung des Wertes ebenfalls von ca. der Hälfte der Unternehmen (48%) als im Vergleich zur Anschaffungskostenmethode höher eingeschätzt, wobei ein hoher Anteil (32%) der Unternehmen auch von einer gleichen Kostensituation ausgeht.

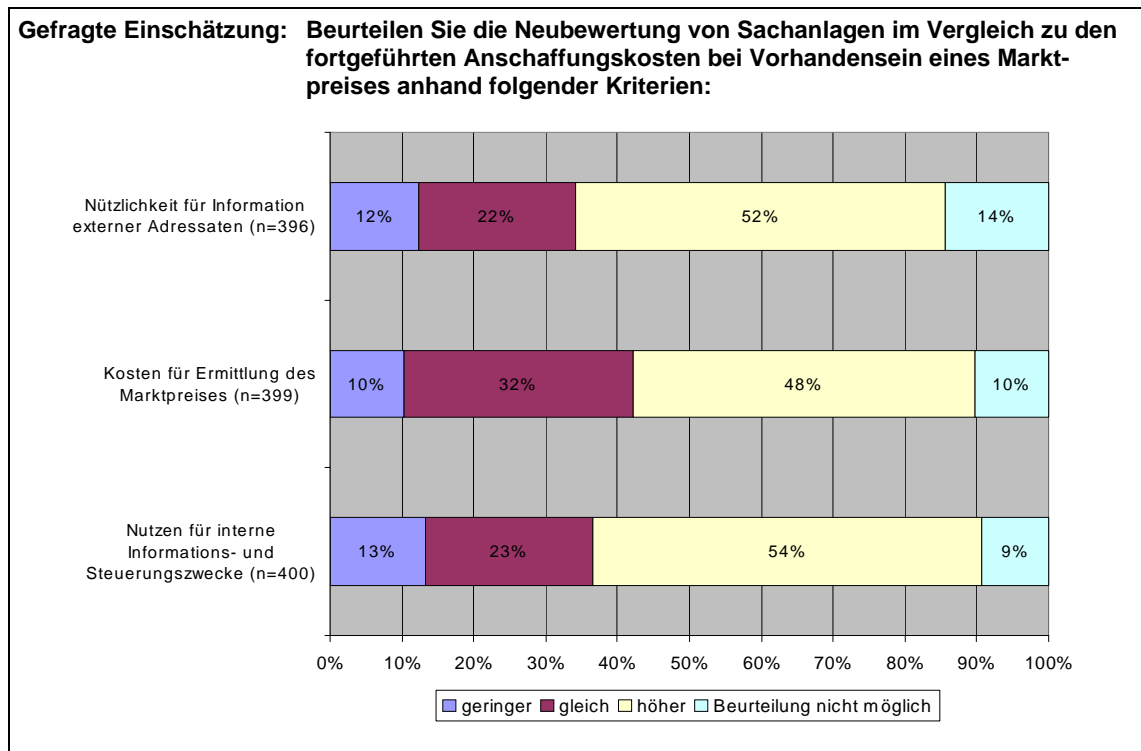


Abbildung 29: Beurteilung der Neubewertung von Sachanlagen im Vergleich zur Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten bei Vorhandensein eines Marktpreises

Demgegenüber sehen die Unternehmen wenig Nutzen, aber hohe Kosten immer dann, wenn der Marktwert geschätzt werden muss (Abbildung 30). Die Neubewertungsmethode hat dann für die Information externer Adressaten (33%) als auch für interne Informations- und Steuerungszwecke (38%) geringeren Nutzen als die Bewertung mittels fortgeführter Anschaffungskosten. Demgegenüber würden die Kosten allerdings höher sein, urteilen 58% der antwortenden Unternehmen.

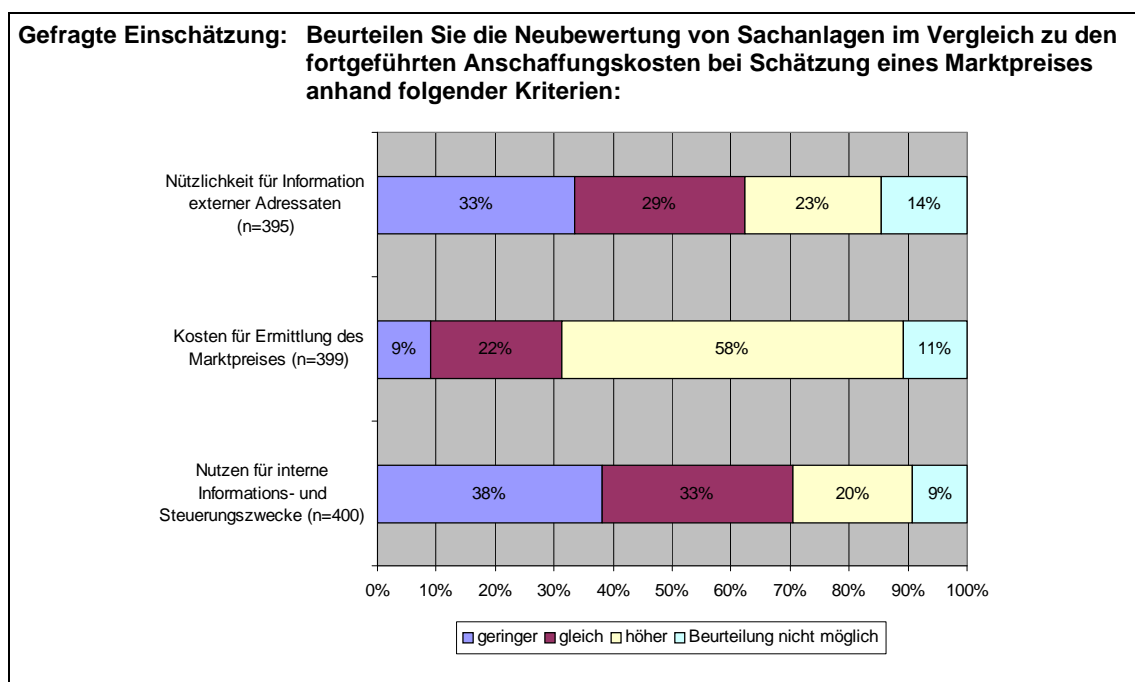


Abbildung 30: Beurteilung der Neubewertung von Sachanlagen im Vergleich zur Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten bei Schätzung des Marktpreises

Es lässt sich folglich feststellen, dass die Beurteilung der Unternehmen in Bezug auf den Nutzen und die Kosten der Neubewertung von Sachanlagen sehr stark von dem Vorhandensein von Marktwerten abhängt.

Neubewertungsmethode bei immateriellen Vermögenswerten

Hinsichtlich der Folgebewertung immaterieller Vermögenswerte zeigt sich, dass relativ mehr Unternehmen das Wahlrecht zur Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum aktuellen Marktwert als vorteilhaft beurteilen (Abbildung 31). 25% aller antwortenden Unternehmen geben an, dass dieses Wahlrecht vorteilhaft ist. Als unvorteilhaft beurteilen 14% der Unternehmen das Wahlrecht. Indifferent sind mit 46% fast die Hälfte aller Unternehmen. Wie bereits bei der Beurteilung des Wahlrechts in Bezug auf Sachanlagen variieren die Beurteilungen kaum über die Größe der Unternehmen hinweg. Zwar zeigt sich wiederum, dass das Wahlrecht von antwortenden Personen mit guten bis sehr guten IFRS-Kenntnissen (82 Personen) als relativ vorteilhafter eingeschätzt wird, allerdings ergeben sich hier keine wesentlichen Abweichungen.

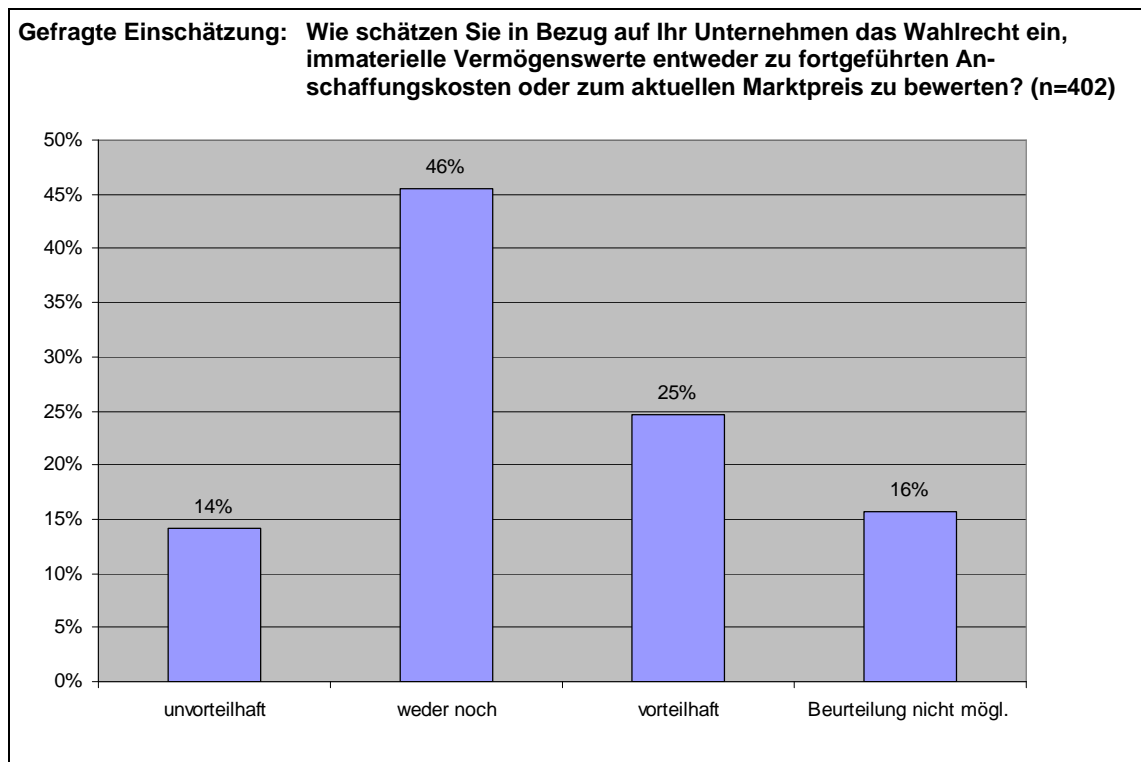


Abbildung 31: Beurteilung des Wahlrechts, immaterielle Vermögenswerte entweder zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum aktuellen Marktpreis zu bewerten

Wiederum wurden die Unternehmen gebeten, das Bewertungswahlrecht in Bezug auf die Kosten einerseits und den Nutzen für externe Adressaten und interne Informations- und Steuerungszwecke zu beurteilen. Während bei der Neubewertungsmethode für Sachanlagen (bei Vorhandensein von Marktpreisen) die überwiegende Anzahl der Unternehmen den Nutzen höher als die Kosten eingeschätzt hat, urteilen die Unternehmen in Bezug auf immaterielle Werte anders (Abbildung 32): Im Vergleich zu einer Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten schätzen 64% der Unternehmen die Kosten für eine Bewertung zum aktuellen Marktpreis höher ein, während der Nutzen lediglich von 36% (externe Adressaten) bzw. 31% (interne Informations- und Steuerungszwecke) der antwortenden Unternehmen als höher beurteilt wird. Allerdings sehen viele Unternehmen den Nutzen als gleichbleibend an.

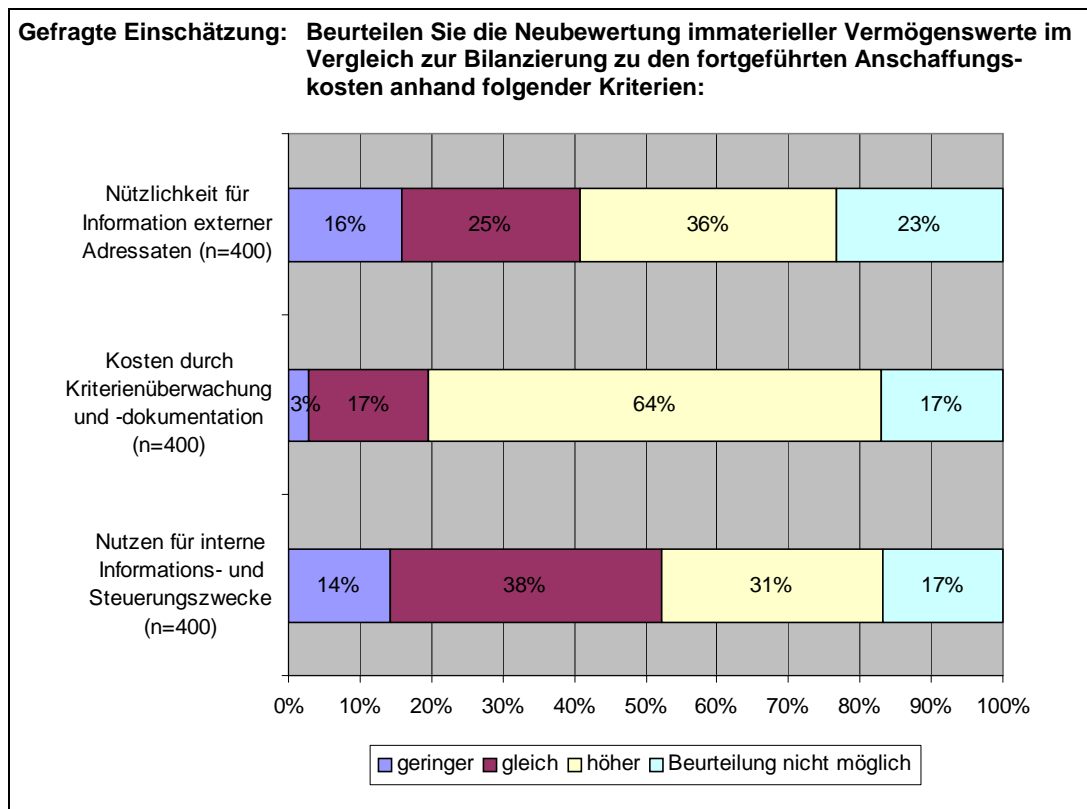


Abbildung 32: Beurteilung des Neubewertungswahlrechts für immaterielle Vermögenswerte im Vergleich zur Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten

Über die Unternehmensgrößen hinweg lässt sich feststellen, dass große Unternehmen (> 50 Mio. Euro Umsatz) einerseits den Nutzen für externe Adressaten höher bewerten als mittelgroße Unternehmen (Abbildung 33). Andererseits aber auch die Kosten von den größeren Unternehmen häufiger als im Vergleich zur fortgeführten Anschaffungskostenmethode „höher“ beurteilt werden (Abbildung 34). Der Nutzen für interne Informations- und Steuerungszwecke wird von größeren Unternehmen genauso häufig als „höher“ beurteilt wie von mittelgroßen Unternehmen. Der einzige Unterschied in der Beurteilung des internen Nutzens besteht darin, dass die Unternehmen von 51-100 Mio. Euro Umsatz fast nie von einem „geringeren“ Nutzen ausgehen.

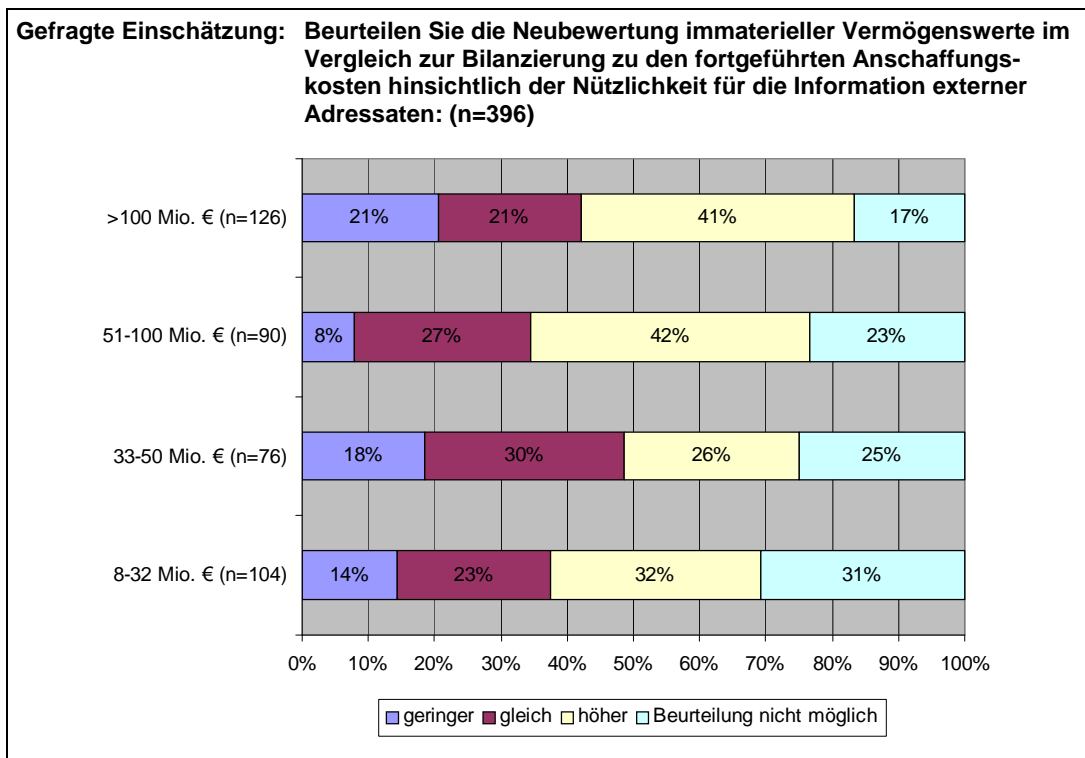


Abbildung 33: Beurteilung der Neubewertung immaterieller Vermögenswerte im Vergleich zur Bilanzierung zu den fortgeführten Anschaffungskosten hinsichtlich der Nützlichkeit für die Information externer Adressaten – in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße (Jahresumsatz)

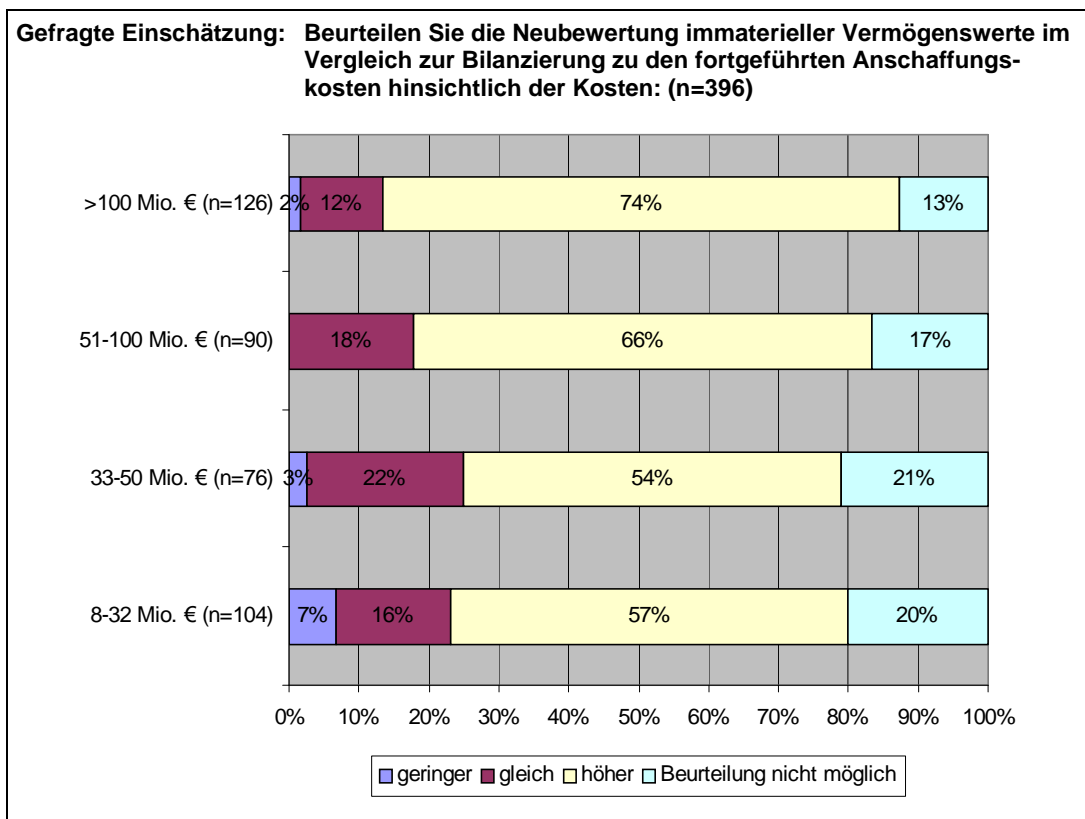


Abbildung 34: Beurteilung der Neubewertung immaterieller Vermögenswerte im Vergleich zur Bilanzierung zu den fortgeführten Anschaffungskosten hinsichtlich der Kosten – in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße (Jahresumsatz)

Ansatzwahlrecht für Entwicklungskosten

Neben diesen Bewertungswahlrechten wurden die Unternehmen auch zum Ansatzwahlrecht in Bezug auf Entwicklungskosten befragt. Der IASB schlägt in ED-IFRS for SMEs 17.14 vor, dass diese entweder sofort als Aufwand erfasst oder bei Erfüllung der in IAS 38.51 - .67 näher definierten Kriterien aktiviert werden können. Die Aktivierung ist demnach möglich, sofern das Management bzgl. des entwickelten Produktes folgende Kriterien als erfüllt betrachtet:

- technische Realisierbarkeit,
- Absicht und Fähigkeit zur Nutzung oder Verkauf,
- künftiger wirtschaftlicher Nutzen für das entwickelnde Unternehmen,
- Verfügbarkeit notwendiger Ressourcen zur Fertigstellung und
- verlässliche Ermittelbarkeit der entsprechenden Entwicklungsaufwendungen.

Dieses Wahlrecht wird von 29% der antwortenden Unternehmen als vorteilhaft und von 10% als unvorteilhaft eingeschätzt; die meisten Unternehmen (42%) sind demgegenüber indifferent. Wie Abbildung 35 zum Ausdruck bringt, verbinden viele Unternehmen mit der Aktivierung der Entwicklungskosten nützlichere (41%) oder zumindest gleich nützliche (20%) Informationen für externe Adressaten. Auch der Nutzen für interne Informations- und Steuerungszwecke wird überwiegend als „höher“ (36%) oder „gleichbleibend“ (32%) im Vergleich zur sofortigen Aufwandserfassung beurteilt. Ein relativ hoher Anteil an Unternehmen (32%) unterscheidet hinsichtlich des Nutzens für die interne Steuerung nicht zwischen Aktivierung und Aufwandsverrechnung. Nur wenige Unternehmen stufen den Nutzen für die Information externer Adressaten (13%) sowie den Nutzen für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke (10%) als „geringer“ ein. Die aus der Überwachung und Dokumentation der Einhaltung der Aktivierungskriterien resultierenden Kosten schätzen die Unternehmen dagegen mehrheitlich (58%) höher ein als bei einer sofortigen Erfassung der Entwicklungskosten als Aufwand. Allerdings geben auch über 20% der Unternehmen an, eine Kosten bzw. Nutzenbeurteilung nicht vornehmen zu können.

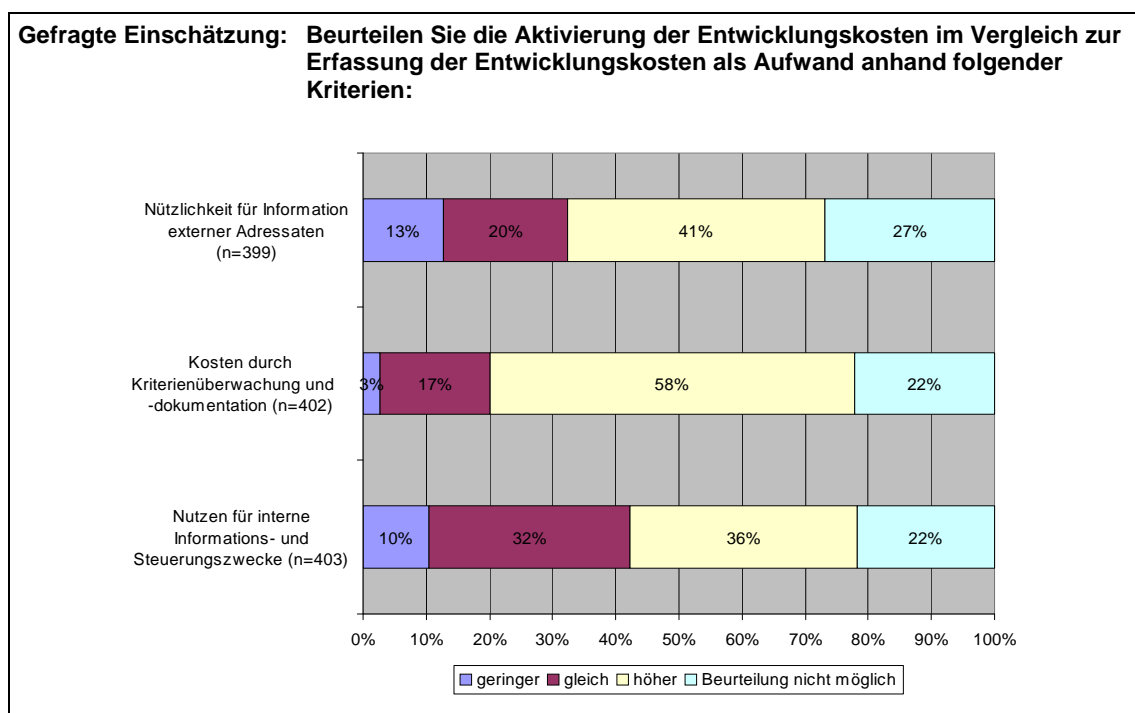


Abbildung 35: Beurteilung der Aktivierung der Entwicklungskosten im Vergleich zur Erfassung der Entwicklungskosten als Aufwand

Es konnte festgestellt werden, dass der Nutzen für externe Adressaten und für interne Informations- und Steuerungszwecke über alle Unternehmensgrößen hinweg positiv beurteilt wird und auch in der kleinsten befragten Unternehmenskategorie (8-32 Mio. Euro) überwiegend höherer oder zumindest gleich bleibender Nutzen gesehen wird (Abbildungen 36 und 37). Einen im Vergleich zur sofortigen Aufwandsverrechnung geringeren Nutzen für externe Adressaten sehen bei der kleinsten Unternehmenskategorie sogar nur 9%, während in der größten befragten Unternehmenskategorie dies immerhin 15% der Unternehmen so beurteilen. Mit zunehmender Unternehmensgröße wird von „höheren“ Kosten durch die Aktivierung der Entwicklungskosten ausgegangen (Abbildung 38). Ein wesentlicher Unterschied hinsichtlich der Beurteilung ergibt sich, wenn die Einschätzung differenziert nach den IFRS-Kenntnissen der antwortenden Personen betrachtet wird. Mit noch deutlicherer Mehrheit wird von Personen mit guten IFRS-Kenntnissen (82 Personen) sowohl der Nutzen einer Aktivierung von Entwicklungskosten für die Information externer Adressaten (51%) sowie für interne Informations- und Steuerungszwecke (44%) als auch die damit verbundenen Kosten im Vergleich zur sofortigen Aufwandsverrechnung (63%) als höher eingeschätzt.

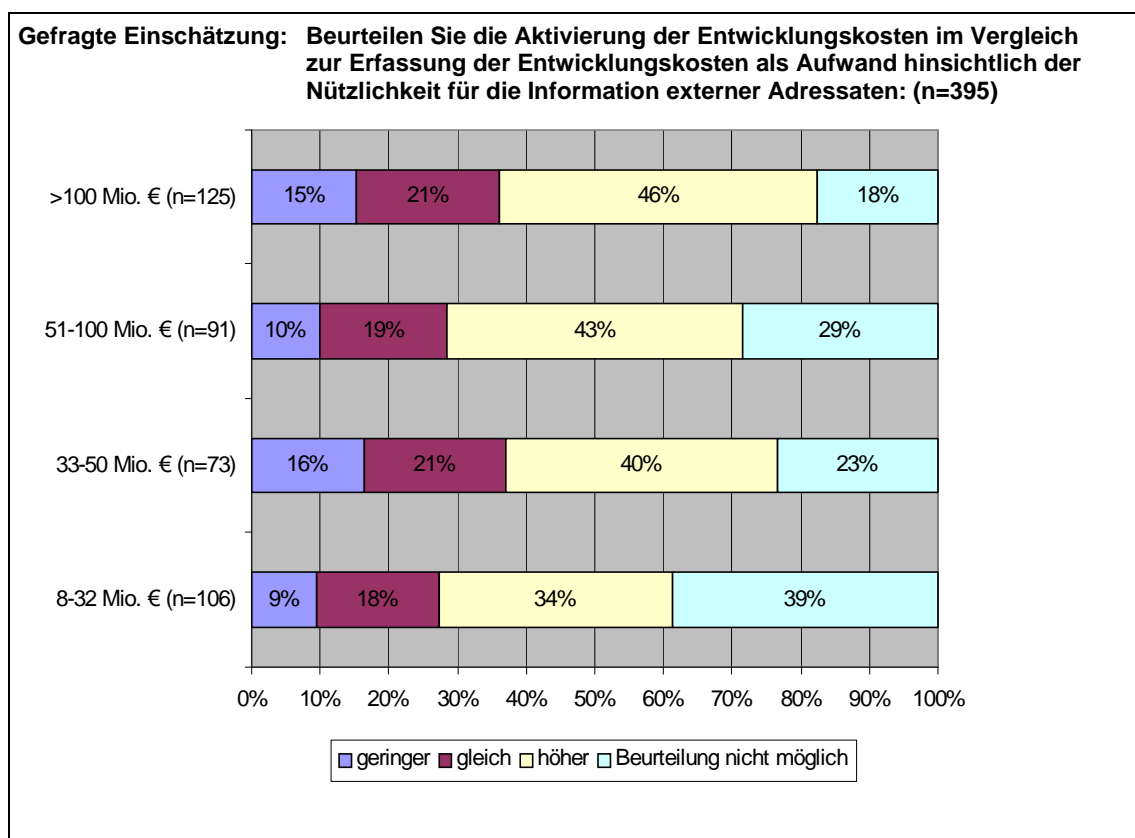


Abbildung 36: Beurteilung der Aktivierung von Entwicklungskosten im Vergleich zur Erfassung der Entwicklungskosten als Aufwand hinsichtlich der Nützlichkeit für die Information externer Adressaten – in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße (Jahresumsatz)

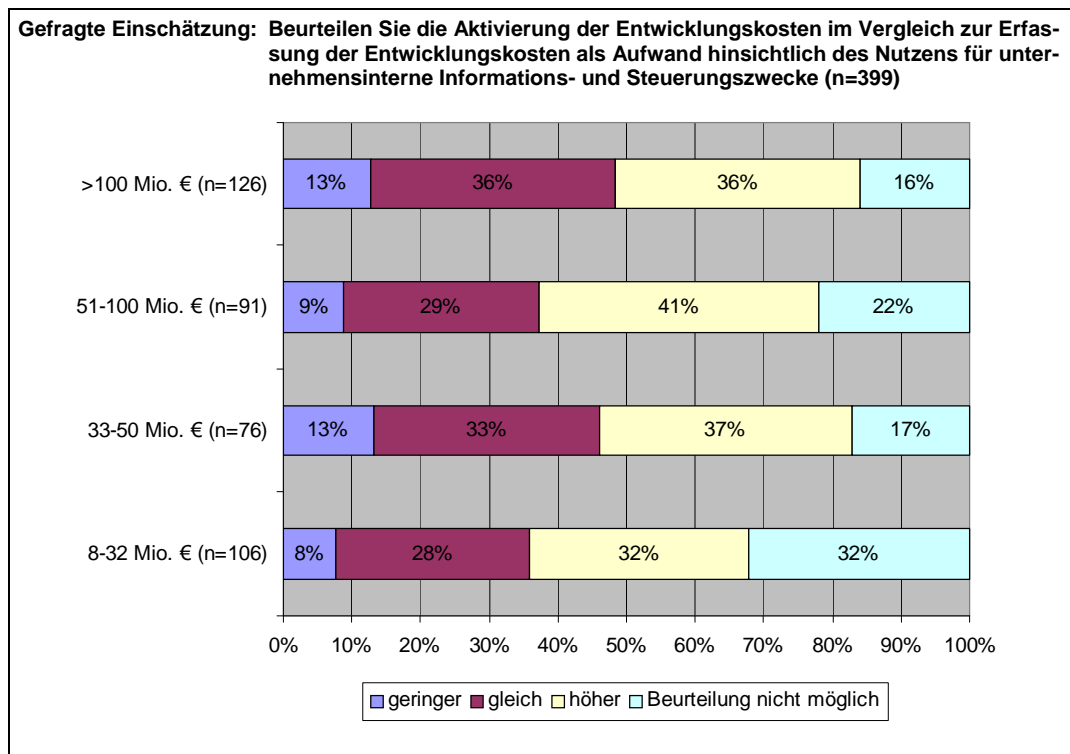


Abbildung 37: Beurteilung der Aktivierung von Entwicklungskosten im Vergleich zur Erfassung der Entwicklungskosten als Aufwand hinsichtlich des Nutzens für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke – in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße (Jahresumsatz)

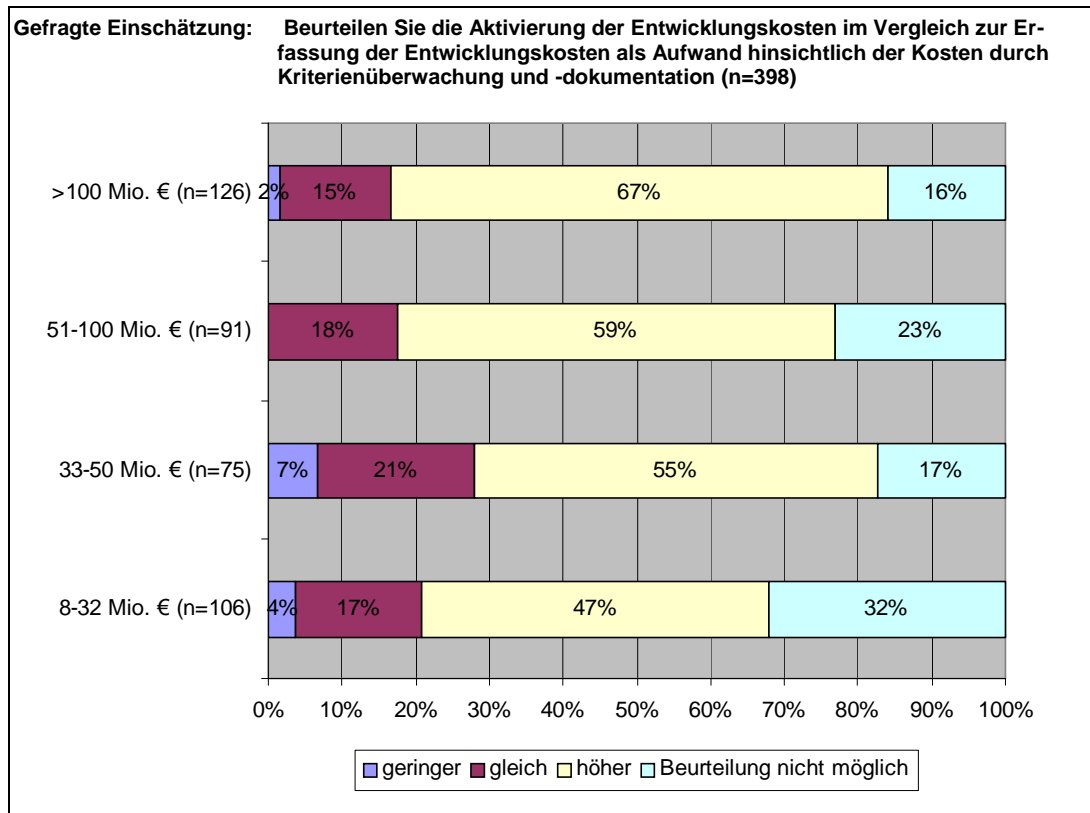


Abbildung 38: Beurteilung der Aktivierung von Entwicklungskosten im Vergleich zur Erfassung der Entwicklungskosten als Aufwand hinsichtlich der Kosten – in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße (Jahresumsatz)

Im Ergebnis scheinen Unternehmen die Aktivierung von Entwicklungskosten mit großer Mehrheit zwar als nützlicher in Bezug auf die Informationsvermittlung aber auch als kostenintensiver zu beurteilen.

4.2 Beurteilung bestimmter Bilanzierungssachverhalte

Bei den für die Nutzen- und Kostenbeurteilung durch die befragten Unternehmen ausgewählten Sachverhalten wurden zum einen die vom IASB vorgelegten Vorschläge zu Bilanzierungsthemen aufgegriffen, die in SMEs üblicherweise in großem Umfang auftreten (z.B. Sachanlagen, Vorräte oder Rückstellungen). Zum anderen wurden die Sachverhalte adressiert, die im Rahmen des Prozesses der Entwicklung des Entwurfs als für SMEs möglicherweise schwierig abzubildend diskutiert wurden (z.B. latente Steuern, Pensionsverpflichtungen). Auch hier gilt es für die Beurteilung der Antworten zu beachten, dass die Unternehmen – wie im Gliederungspunkt 4.1.2 bereits erwähnt – im Fragebogen aufgefordert wurden, die deutschen steuer- und handelsrechtlichen Rahmenbedingungen außer Acht zu lassen.

4.2.1 Bilanzierung von Sachanlagen

Der IASB gibt in Abschnitt 16.14 des ED-IFRS for SMEs vor, dass „significant parts“, also wesentliche Bestandteile von Sachanlagen, separat zu erfassen und abzuschreiben sind, sofern sie unterschiedlichen Abschreibungsdauern unterliegen. Die Unternehmen wurden danach befragt, wie diese Art des Komponentenansatzes im Vergleich zu einer einheitlichen planmäßigen Abschreibung beurteilt wird. Die befragten Unternehmen sehen – wie in Abbildung 39 deutlich wird – in der Aufspaltung verschiedener Bestandteile von Sachanlagen weder für externe noch für interne Adressaten überwiegend einen höheren Nutzen gegenüber einer einheitlichen planmäßigen Abschreibung der gesamten Sachanlage (19% bzw. 27% im Vergleich zu geringerem Nutzen: 28% bzw. 30%). Bei ca. einem Drittel der Unternehmen wird der Nutzen als gleichbleibend eingeschätzt. Allerdings werden die damit verbundenen Kosten von 74% aller Unternehmen als höher beurteilt. Die Auswertung für Unternehmen mit 8-32 Mio. Euro Umsatz ergibt ein ähnliches Bild.

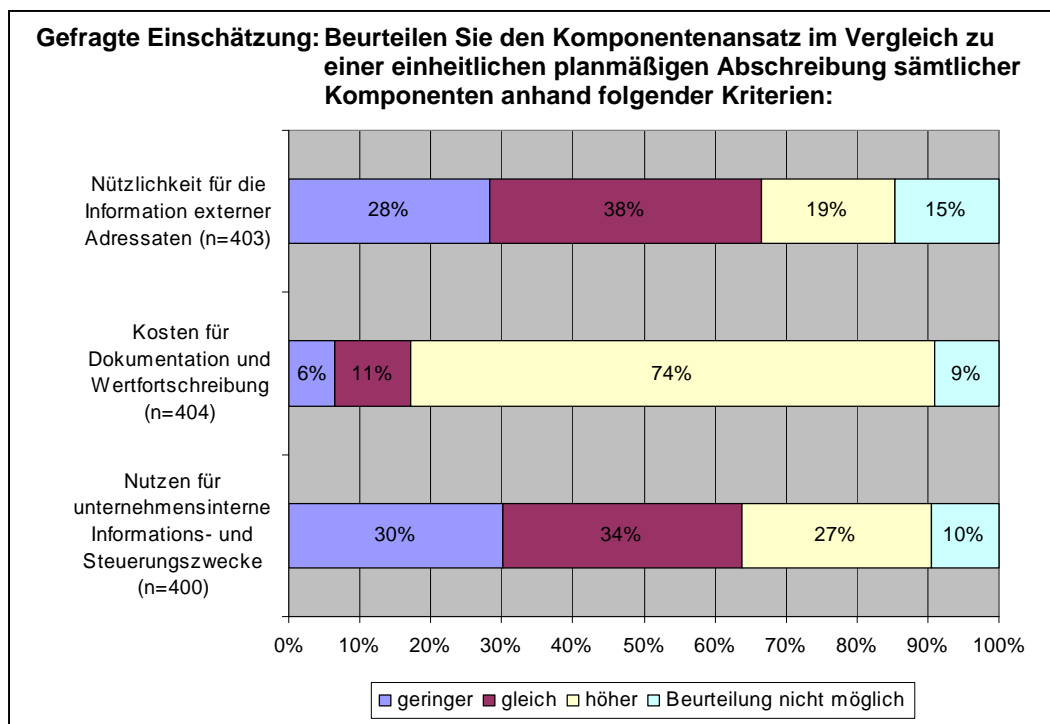


Abbildung 39: Beurteilung des vorgeschlagenen Komponentenansatzes

In Abschnitt 36 des ED-IFRS for SMEs schlägt der IASB in Bezug auf zum Verkauf stehende Sachanlagen (d.h. Vermögenswerte oder eine Gruppe von Vermögenswerten die höchstwahrscheinlich innerhalb eines Jahres veräußert werden) vor, diese nicht mehr planmäßig abzuschreiben. Stattdessen ergibt sich der Buchwert aus dem niedrigeren der beiden Werte: Buchwert und beizulegender Zeitwert abzgl. Verkaufskosten. In dieser gesonderten Erfassung dieser Vermögenswerte sehen die Unternehmen mehrheitlich einen zusätzlichen Nutzen für externe Adressaten (52%) und auch interne Adressaten (33%). Allerdings wird von der großen Mehrheit der Unternehmen (62%) auf die Sensibilität dieser Angabe sowie auf die damit verbundenen höheren Kosten (56%) hingewiesen (Abbildung 40). Zwar geben die Unternehmen mit 8-32 Mio. Euro Umsatz häufiger an, dass eine Beurteilung nicht möglich sei; im Ergebnis teilen diese Unternehmen jedoch die Auffassung aller Unternehmen.

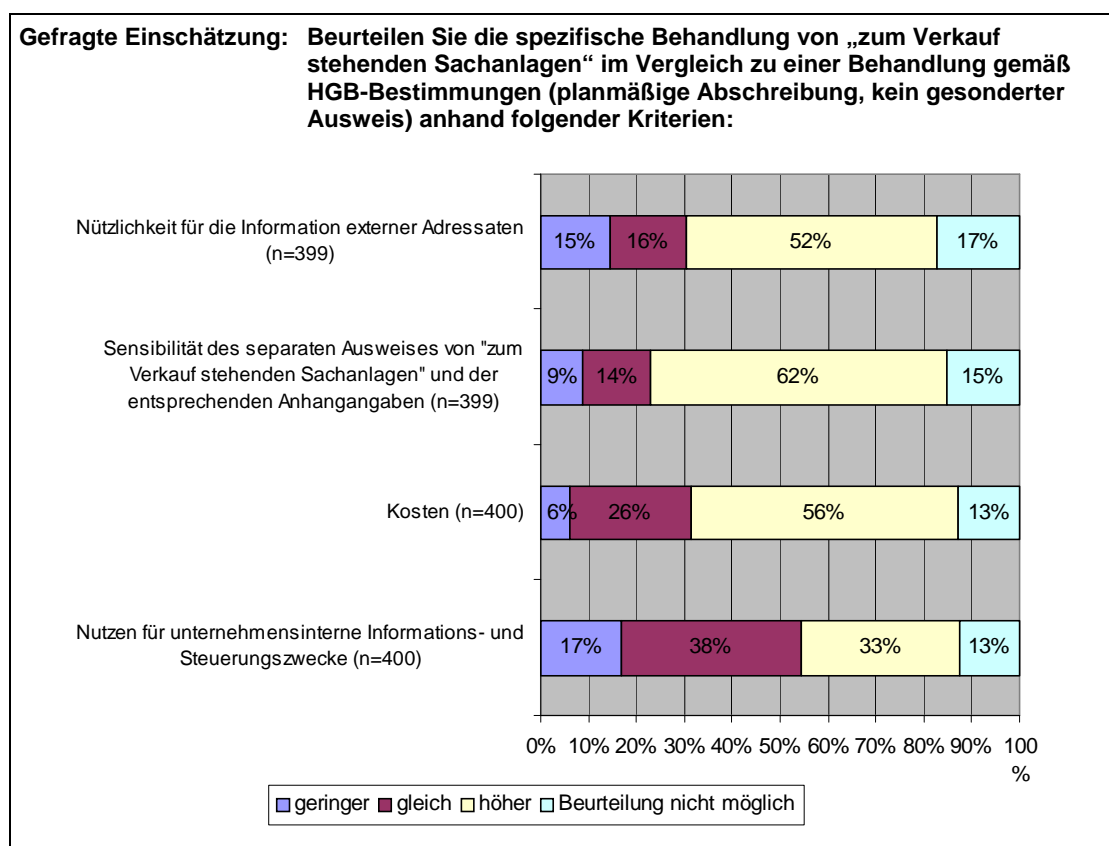


Abbildung 40: Beurteilung der Bewertung von zum Verkauf stehenden Sachanlagen

4.2.2 Bilanzierung latenter Steuern

In der Praxis wird immer wieder die Auffassung geäußert, dass die Bilanzierung latenter Steuern primär Kosten verursachen, aber kaum Nutzen stiften würde.¹³ Dies hat u.a. die EU-Kommission dazu veranlasst, die Bilanzierung latenter Steuern im Rahmen ihrer Vorschläge zur Verringerung der Bürokratiekosten zur Disposition zu stellen.¹⁴

Die Unternehmen vertreten bezüglich des Nutzens der Bilanzierungspflicht für (aktive und passive) latente Steuern keine einheitliche Meinung (Abbildung 41): 30% der Befragten gehen von einem hohen oder sogar sehr hohen Nutzen für die Information externer Adressaten aus. Gleichzeitig sehen 26% der Unternehmen keinen oder nur einen geringen Nutzen. 27% halten die Bilanzierung latenter Steuern auch für die interne Steuerung für (sehr) nützlich. Allerdings hier ist bereits der Anteil von ablehnenden Unternehmen mit 35% größer als jener der zustimmenden Unternehmen. Bei Unternehmen mit mehr als 100 Mio. Euro Umsatz steigt der Anteil der Unternehmen, die einen hohen bzw. sehr hohen Nutzen sehen (Abbildungen 42 und 43). Bezogen auf die externen Adressaten geben 41% und bezogen auf die interne Steuerung 34% der Antwortenden an, einen hohen bis sehr hohen Nutzen aus der Bilanzierung latenter Steuern zu erwarten. Mehrheitlich einig sind sich die Unternehmen hinsichtlich der Bilanzierungs-

¹³ Vgl. dazu auch die Stellungnahmen zum Fragebogen des IASB bezüglich möglicher Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen vom April 2005. Diese sind abrufbar unter www.iasb.org.

¹⁴ Vgl. Mitteilung der Kommission vom 10. 7. 2007 über ein vereinfachtes Unternehmensumfeld in den Bereichen Gesellschaftsrecht, Rechnungslegung und Abschlussprüfung, KOM (2007) 394 endgültig, S. 9 und 20.

kosten (Abbildung 41): 54% stufen diese als hoch bzw. sehr hoch ein (Unternehmen mit mehr als 100 Mio. Euro Umsatz mit 64% sogar mehr als Unternehmen mit 8-32 Mio. Euro Umsatz, bei denen nur 42% von hohen Kosten sprechen; siehe Abbildung 44).

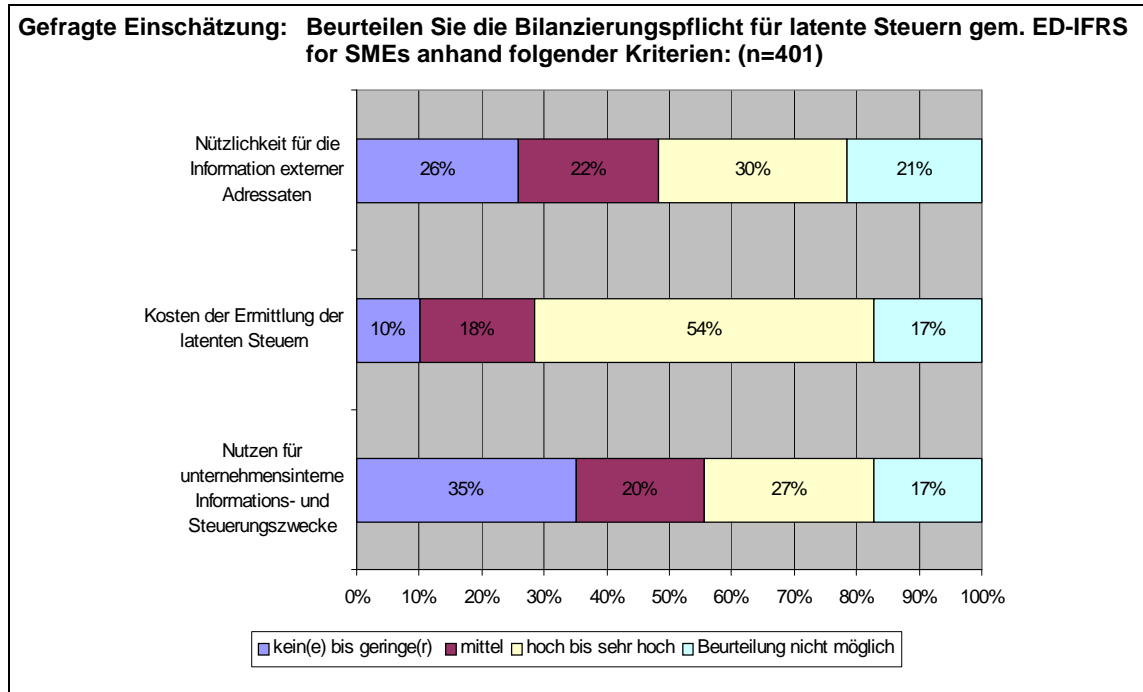


Abbildung 41: Beurteilung der Bilanzierungspflicht für latente Steuern

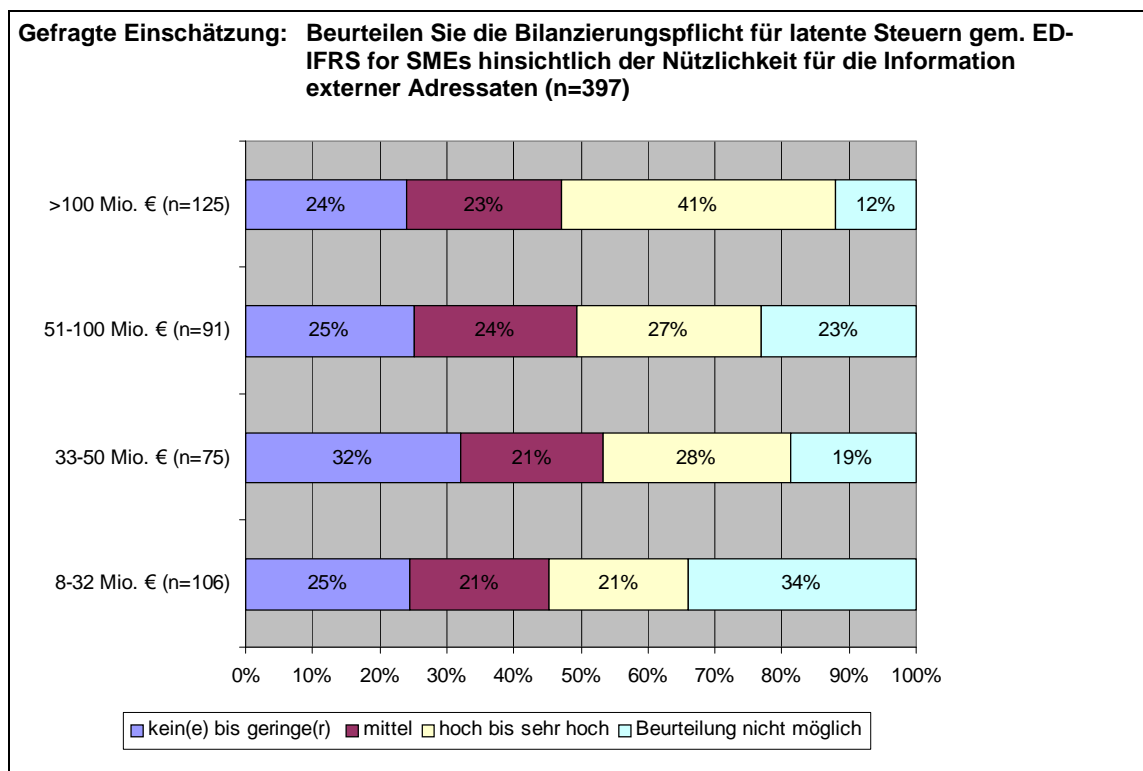


Abbildung 42: Beurteilung der Bilanzierungspflicht für latente Steuern hinsichtlich des Informationsnutzens für externe Adressaten – in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße (Jahresumsatz)

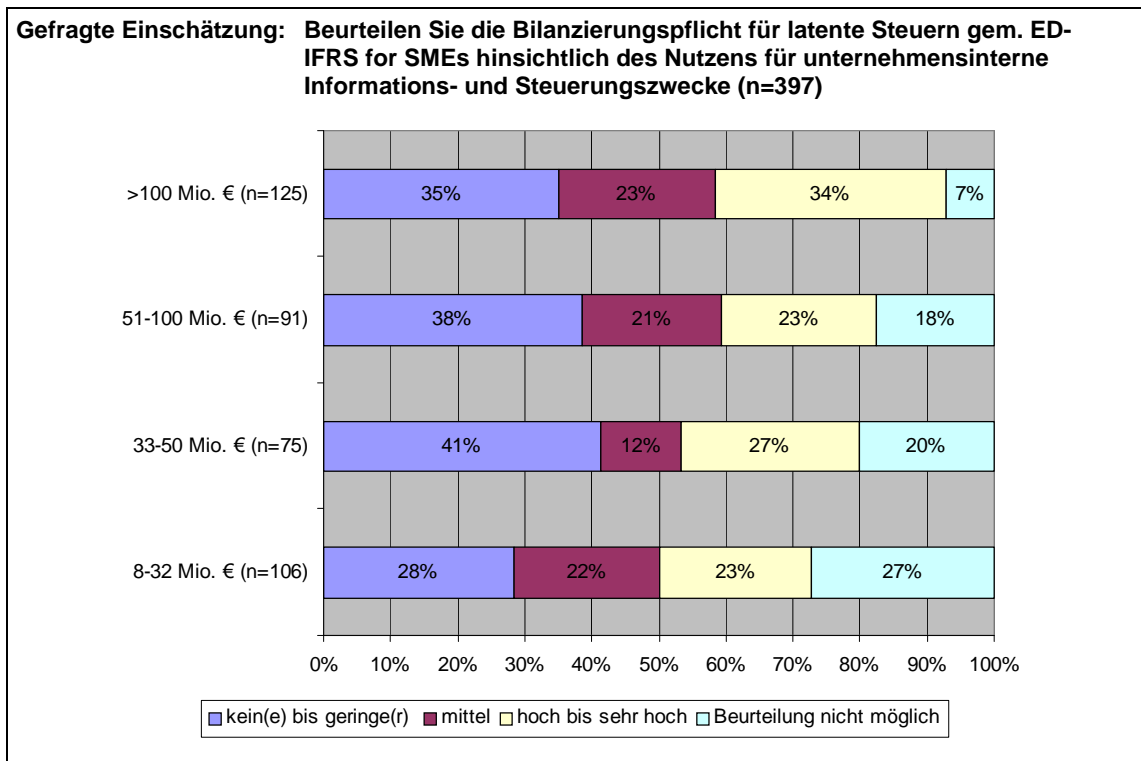


Abbildung 43: Beurteilung der Bilanzierungspflicht für latente Steuern hinsichtlich des Nutzens für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke – in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße (Jahresumsatz)

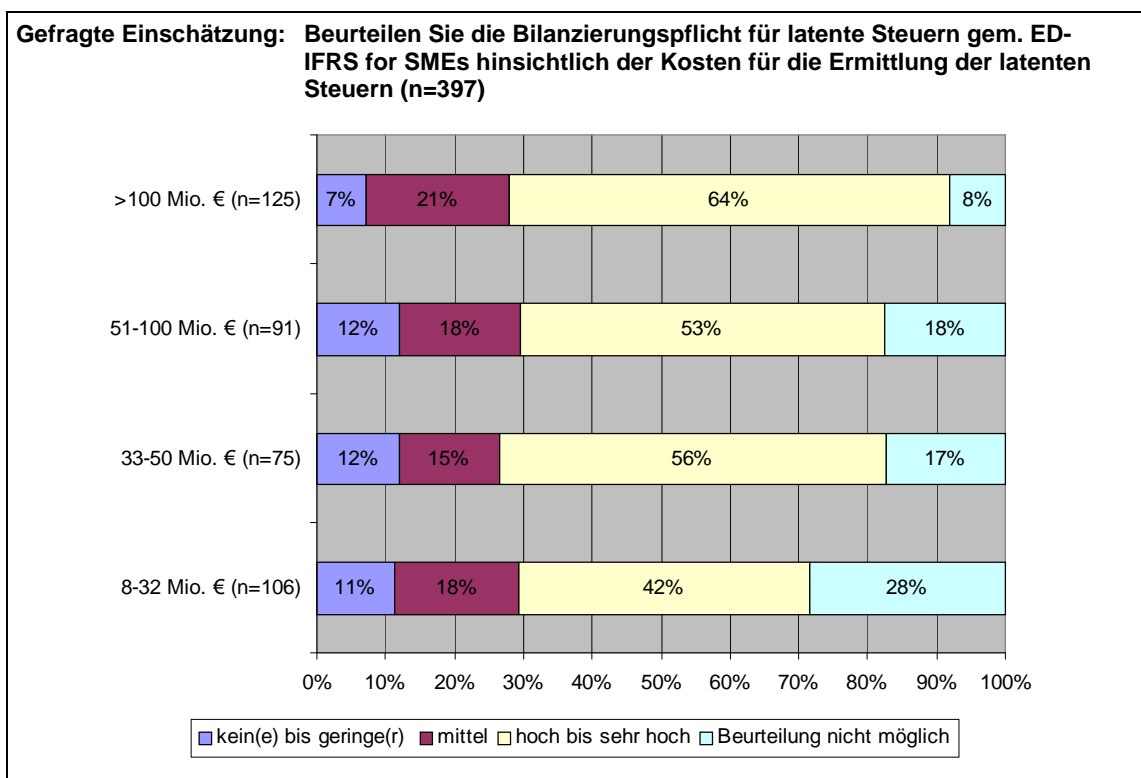


Abbildung 44: Beurteilung der Bilanzierungspflicht für latente Steuern hinsichtlich der Kosten der Ermittlung der latenten Steuern – in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße (Jahresumsatz)

In Bezug auf die Beurteilung der Bilanzierungspflicht für latente Steuern zeigt sich zudem, dass die Einschätzung auch von den IFRS-Kenntnissen der antwortenden Personen abhängt (Abbildung 45). Personen mit guten oder sehr guten IFRS-Kenntnissen (82 Personen), sehen einerseits einen höheren Nutzen in der Bilanzierung latenter Steuern, schätzen andererseits aber auch die damit verbundenen Kosten als höher ein. Ebenso ist der Anteil der Unternehmen, denen eine Beurteilung nicht möglich war, deutlich geringer als im Durchschnitt der befragten Unternehmen.

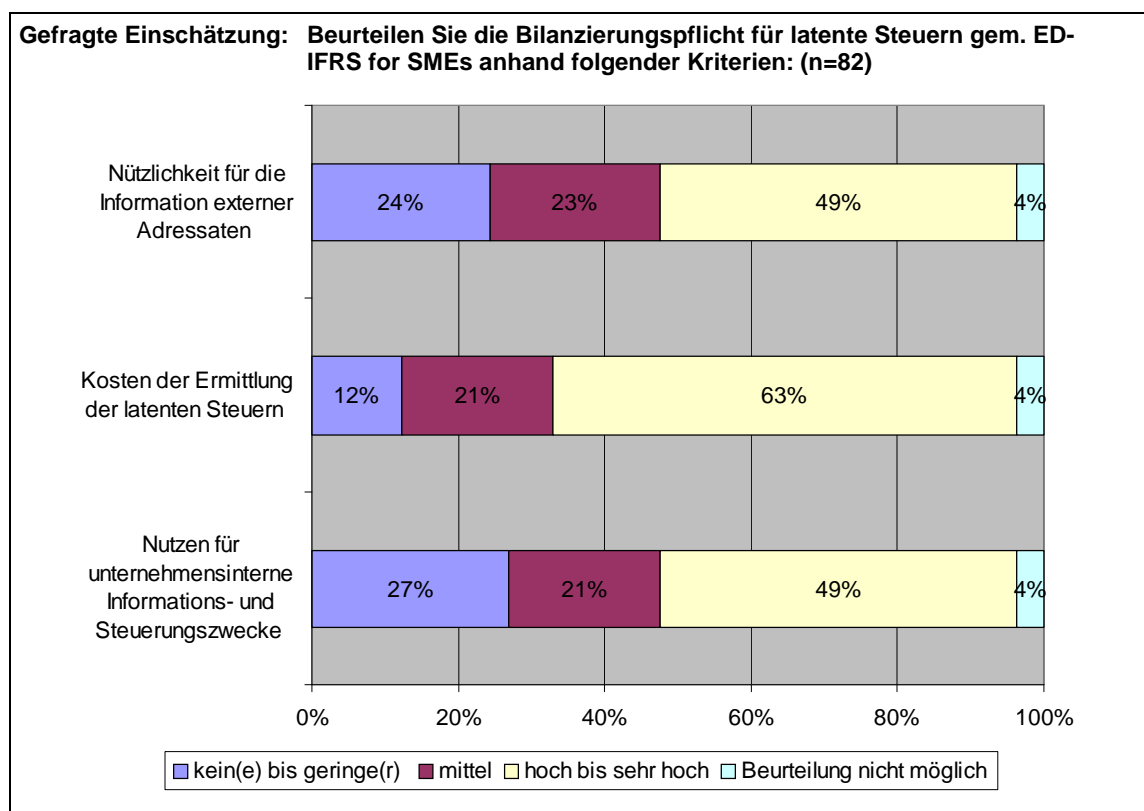


Abbildung 45: Beurteilung der Bilanzierungspflicht für latente Steuern durch Personen mit guten bis sehr guten IFRS-Kenntnissen

4.2.3 Bilanzierung von über den Bilanzstichtag hinausgehender Auftragsfertigung

Unter Gliederungspunkt 4.1.1 wurde bereits gezeigt, dass über den Bilanzstichtag hinausgehende Auftragsfertigungsprojekte, für die antwortenden Unternehmen von größerer Bedeutung sind. Der IASB sieht für die Anwender des IFRS for SMEs in Übereinstimmung mit den full IFRS vor, dass aus dem Auftrag zu erwartende Gewinne in Abhängigkeit des Projektfortschritts erfasst werden (vgl. Abschnitt 22.17). Diese sog. Percentage-of-Completion-Methode (PoC-Methode) wurde von denjenigen Unternehmen, die über den Bilanzstichtag hinausgehende Auftragsfertigungsprojekte haben (n=159), beurteilt. Auch hierbei ergibt sich hinsichtlich des Informationsnutzens und der Kosten im Vergleich zu der kompletten Gewinnrealisierung am Ende der Leistungserbringung (entsprechend der Vorgehensweise nach GoB, sog. Completed-Contract-Methode) ein sehr differenziertes Bild (Abbildung 46).

Mehrheitlich sehen diese Unternehmen einen höheren Nutzen sowohl für den externen Adressaten (51%) als auch für unternehmensinterne Informations- und Steuerungszwecke (53%). Nur wenige der antwortenden Unternehmen gehen von einer Verringerung des Nutzens für externe Adressaten (9%) und unternehmensinterne Adressaten (15%) aus.

Der PoC-Methode wird in der Praxis teilweise entgegen gehalten, dass sie für SMEs zu kostenintensiv wäre, da ihre Anwendung eine zuverlässige und zeitgerechte Projektkostenrechnung und -kalkulation erfordere. Somit müssten die für diese Methode notwendigen Informationen zusätzlich generiert werden. Zudem würden durch den jährlichen Gewinnausweis weitgehende Informationen über interne Kalkulationen preisgegeben. Dies scheint durch die Ergebnisse der Befragung insofern bestätigt zu werden, als 68% der befragten Unternehmen mit dem fortlaufenden Gewinnausweis im Vergleich zum vollständigen Gewinnausweis am Ende der Leistungserbringung auch höhere Kosten verbinden. 57% der Unternehmen geben zudem an, dass die dadurch gewährten Informationen sensibler sind.

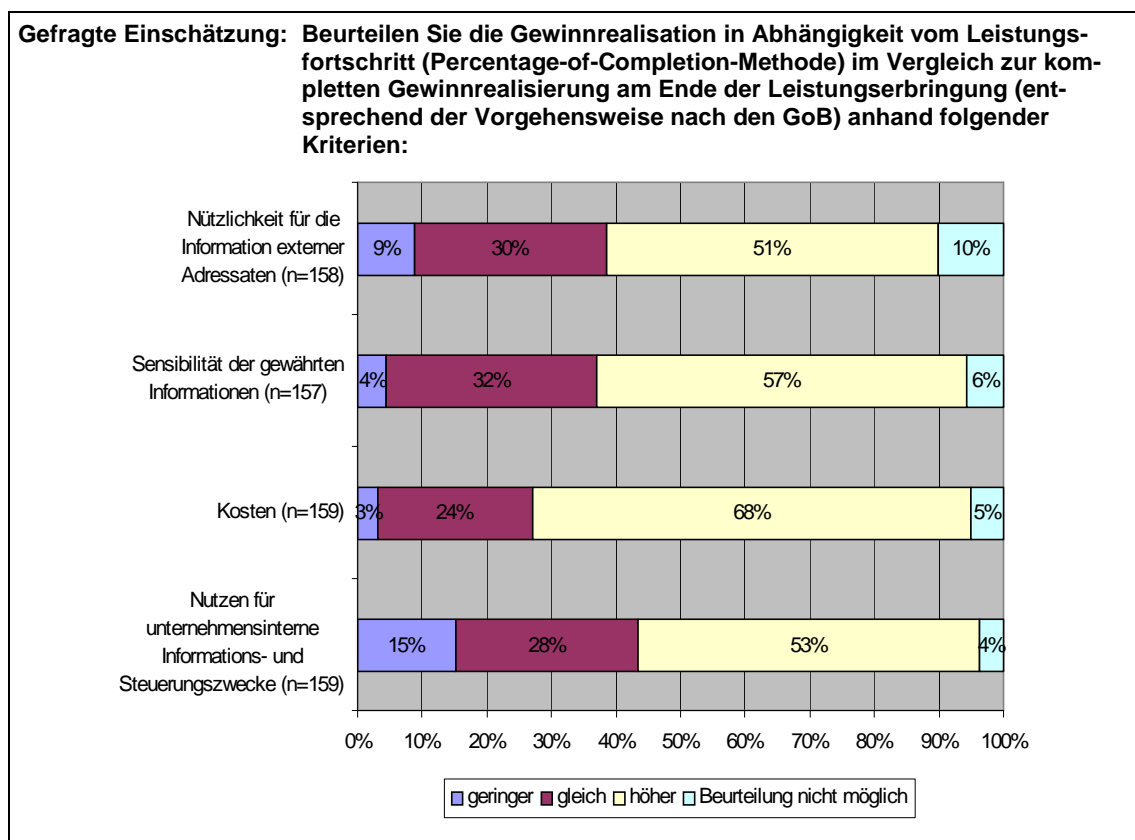


Abbildung 46: Beurteilung der Gewinnrealisation in Abhängigkeit vom Leistungsfortschritt (PoC-Methode) im Vergleich zur kompletten Gewinnrealisierung am Ende der Leistungserbringung

Die von den antwortenden Unternehmen insgesamt vorgenommene Beurteilung wird von den Unternehmen mit 8-32 Mio. Euro geteilt, die jedoch die Nützlichkeit für externe Adressaten weniger häufig als höher beurteilen (44% im Vergleich zu 51% bei allen Unternehmen) und dafür die Bedeutung für interne Adressaten hervorheben (57% im Vergleich zu 53% bei allen Unternehmen).

4.2.4 Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen – leistungsorientierte Versorgungszusagen

Nach dem ED-IFRS for SMEs erfolgt die Berechnung der notwendigen Rückstellungsbeträge für "leistungsorientierte" Versorgungspläne durch versicherungsmathematische Methoden, in denen auch künftige Gehaltsentwicklungen, Zinsänderungen und demographische Variablen berücksichtigt werden müssen. Der Rückstellungsbetrag sollte grundsätzlich den vom Mitarbeiter bis zum Bilanzstichtag verdienten Leistungsanspruch widerspiegeln. Weicht somit die tatsächliche Entwicklung der Parameter und Werte (z.B. Zinsänderungen, Lohnsteigerungen, Änderung der

Sterbewahrscheinlichkeit) von den für die Rückstellungsermittlung getroffenen Annahmen ab, so ist der Rückstellungsbetrag entsprechend anzupassen. Der Anpassungsbetrag (versicherungsmathematischer Gewinn oder Verlust) ist als Ertrag oder Aufwand in der betroffenen Periode zu erfassen.¹⁵

Für 265 Unternehmen sind leistungsorientierte Versorgungszusagen (Pensionsrückstellungen) von Bedeutung. Wie Abbildung 47 verdeutlicht, sehen 35% dieser Unternehmen in der zeitnahen Bewertung von Pensionsverpflichtungen einen hohen bis sehr hohen Informationsnutzen sowie weitere 27% einen mittleren Informationsnutzen für externe Adressaten. Weitere 27% der antwortenden Unternehmen gehen von keinem oder einem geringen Nutzen für externe Adressaten aus. Der Nutzen für interne Informations- und Steuerungszwecke wird von den meisten Unternehmen als nicht vorhanden bis gering (33%), aber dennoch von insgesamt 59% der Unternehmen als mittel (30%) bzw. hoch bis sehr hoch (29%) eingeschätzt. Die Hälfte aller antwortenden Unternehmen (51%) urteilt allerdings, dass mit der zeitnahen Bewertung von Pensionsrückstellungen hohe bis sehr hohe Kosten verbunden sind. Weitere 29% schätzen diese als mittel, nur 12% als gering ein.

Ähnlich wird der Einfluss der Anpassung der Pensionsrückstellungen auf die Ergebnisvolatilität beurteilt. 41% der hier antwortenden Unternehmen rechnen mit hohen bis sehr hohen Auswirkungen. 22% dieser Unternehmen schätzen, dass damit keine oder geringe Einflüsse verbunden sein werden; von einem mittleren Einfluss gehen noch 27% dieser Unternehmen aus.

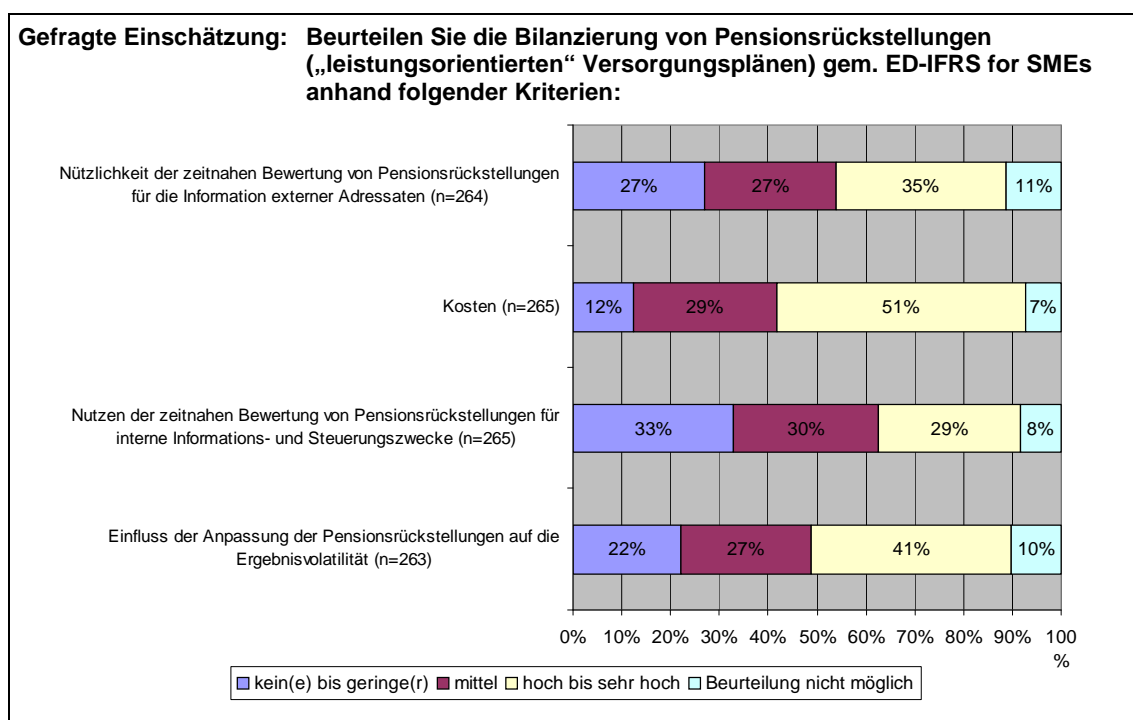


Abbildung 47: Beurteilung der Bilanzierung von leistungsorientierten Versorgungsplänen

Auch bei einer differenzierten Betrachtung der antwortenden Unternehmen nach der Umsatzgröße zeigt sich eine ähnliche Einschätzung durch Unternehmen mit 8-32 Mio. Euro Jahresumsatz. Während der Nutzen für externe und interne Adressaten annähernd gleich eingeschätzt

¹⁵ Wie in ED-IFRS for SMEs BC88 ausgeführt, stehen die nach IAS 19 gewährten Wahlrechte für die Erfassung dieser versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste den SMEs nicht zur Verfügung.

wird, sehen diese Unternehmen einen höheren Einfluss auf die Ergebnisvolatilität, schätzen jedoch die Kosten relativ seltener als „höher“ ein.

Bei einer differenzierten Betrachtung der antwortenden Unternehmen nach Personen mit guten bis sehr guten IFRS-Kenntnissen (68 Personen), lässt sich feststellen (Abbildung 48), dass der Nutzen für externe Adressaten (43% im Vergleich zu 35% bei allen Unternehmen) und insbesondere der Nutzen für interne Informations- und Steuerungszwecke (41% im Vergleich zu 29% bei allen Unternehmen) tendenziell eher als hoch bis sehr hoch eingeschätzt wird. Gleichzeitig wird der zeitnahen Bewertung von Pensionsrückstellungen allerdings auch von mehr Unternehmen (62% im Vergleich zu 51%) hohe bis sehr hohe Kosten und ein hoher bis sehr hoher Einfluss auf die Ergebnisvolatilität (53% im Vergleich zu 41%) bescheinigt.

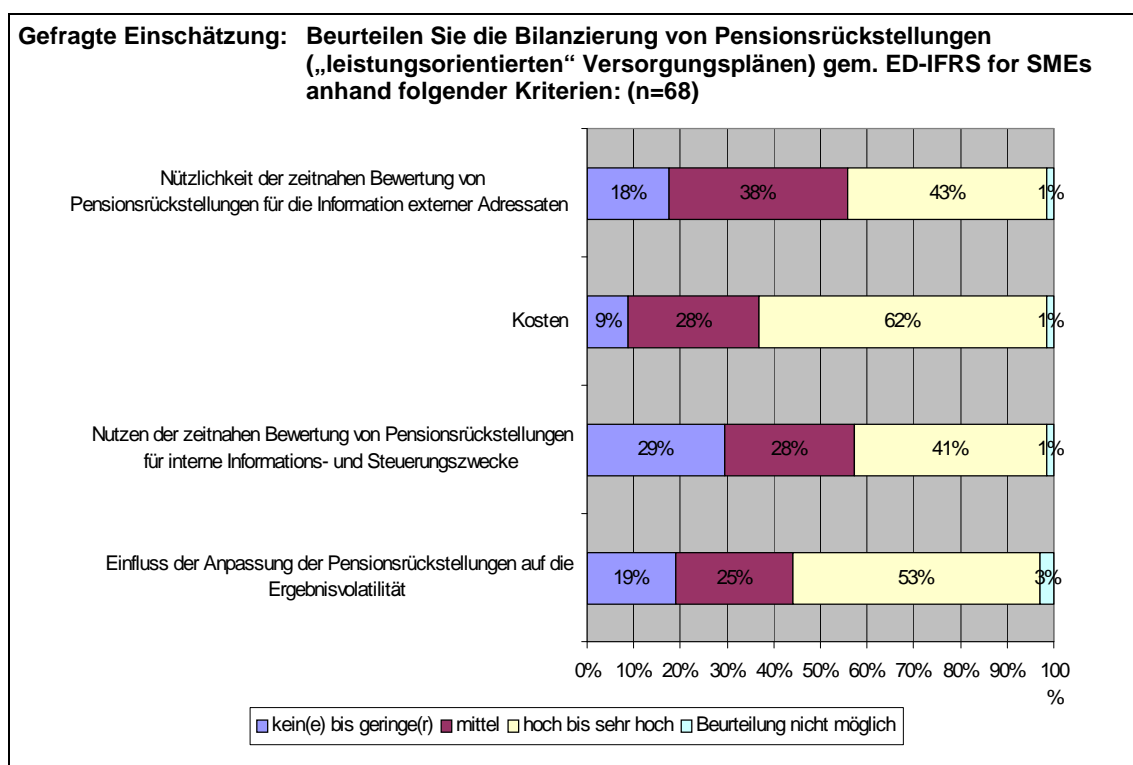


Abbildung 48: Beurteilung der Bilanzierung von leistungsorientierten Versorgungsplänen durch Personen mit guten bis sehr guten IFRS-Kenntnissen

4.3 Beurteilung von Anhangangaben

Ein wesentlicher Bereich, in dem die spezifischen Kosten/Nutzen-Verhältnisse von SMEs berücksichtigt werden sollten, sind nach Auffassung des IASB die Anhangangaben. Obgleich eine ganze Reihe von Angaben im Vergleich zu den full IFRS weggefallen sind, erfordert der ED-IFRS for SMEs immer noch eine große Fülle an neben den Rechnungsinstrumenten zu gewährenden Informationen. Da die Anhangangaben üblicherweise im Kontext mit den zugrunde gelegten Bilanzierungsnormen zu sehen sind, wurden die Unternehmen zu einzelnen Anhangangaben nicht befragt. Einen abgeschlossenen Abschnitt innerhalb des ED-IFRS for SMEs stellen lediglich die Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen dar (Abschnitt 33). Die Unternehmen wurden zu der Sensibilität der geforderten Angaben befragt. Dabei zeigt sich, dass den Angaben über Geschäfte mit Gesellschaftern und Mitgliedern des Managements in Schlüsselpositionen von den Unternehmen mehrheitlich hohe bis sehr hohe Sensibilität beigemessen wird (Abbildung 49).

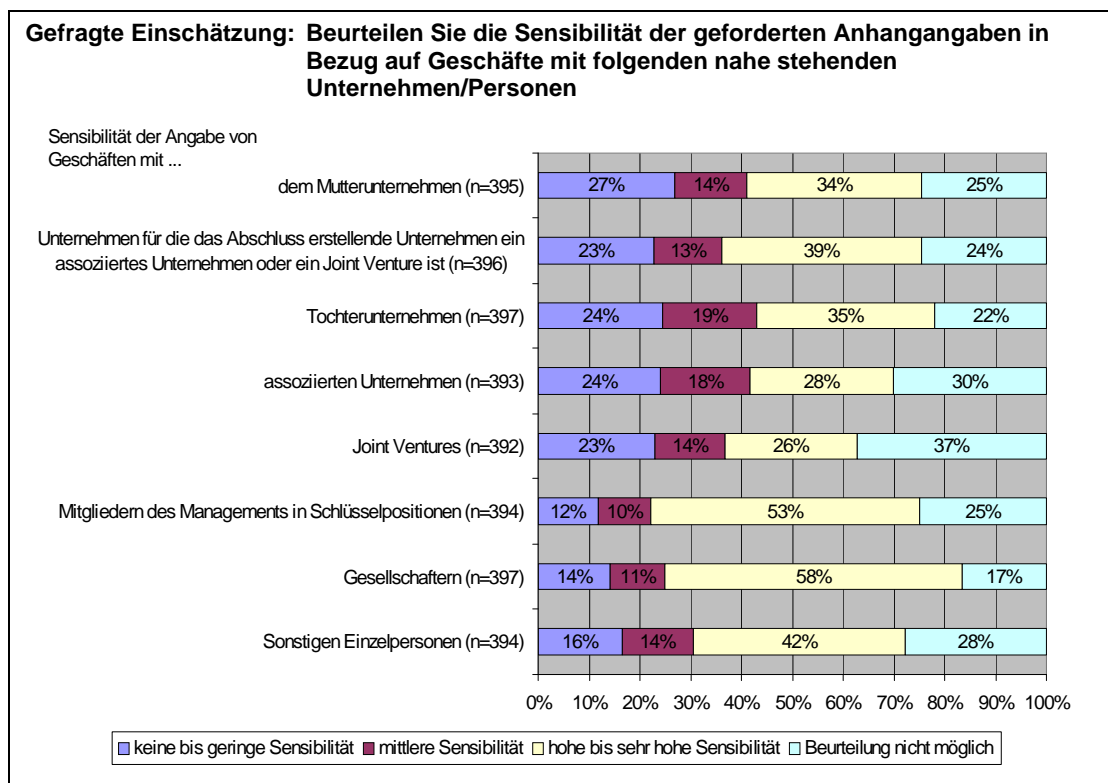


Abbildung 49: Beurteilung der Sensibilität von Angaben mit bestimmten nahe stehenden Personen

Darüber hinaus sollten die Unternehmen beurteilen, ob die Angabe des beim Unternehmenskauf gezahlten Kaufpreises im Anhang für sensibel gehalten wird. Von den antwortenden Unternehmen (n=209) stufte über die Hälfte (52%) die Angabe als sehr sensibel und weitere 20% als sensibel ein. Lediglich 9% beurteilen diese als nicht oder wenig sensibel (Abbildung 50).

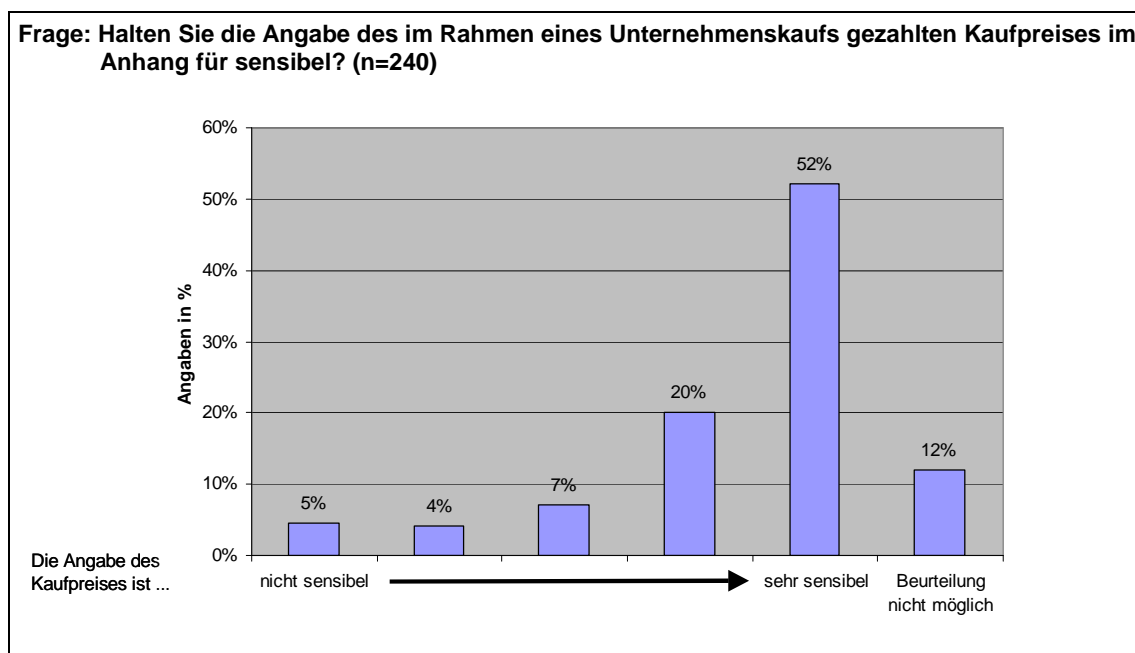


Abbildung 50: Beurteilung der Sensibilität der Angabe des gezahlten Kaufpreises im Rahmen einer Unternehmensakquisition

5 FRAGEN MIT BEZUG ZUM NATIONALEN BILANZRECHT

Wie die full IFRS unterscheiden sich auch die Bilanzierungsnormen des ED-IFRS for SMEs zum Teil wesentlich von jenen des HGB. Der deutsche Gesetzgeber hat angekündigt, durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) die deutschen Bilanzierungsvorschriften teilweise auch an die internationalen Regeln anpassen zu wollen. Einige der Ergebnisse der Befragung, insbesondere zu Bilanzierungsmethoden, könnten in Bezug auf die Beurteilung der Vorschläge des IASB im ED-IFRS for SMEs grundsätzlich auch für den deutschen Gesetzgeber von Interesse sein. Hierfür liegen ihm jedoch bisher kaum objektive empirische Erkenntnisse über die Einschätzung der Bilanzierenden zur Vorzuehenswürdigkeit von spezifischen in den IFRS enthaltenen Bilanzierungsmethoden gegenüber den HGB-Regelungen vor.¹⁶ Daher zielte diese Unternehmensbefragung auch darauf ab, die Einstellung der SME zu einigen im Rahmen der Modernisierung des HGB diskutierten Fragen empirisch zu ermitteln. Allerdings wurden die Unternehmen – wie zuvor erwähnt – aufgefordert, die in Deutschland bestehenden steuer- und handelsrechtlichen Rahmenbedingungen bei der Beantwortung der Bilanzierungsfragen nicht zu berücksichtigen.

Einige Bilanzierungsmethoden, die bereits unter den Gliederungspunkten 2 und 4.1.2 diskutiert wurden, können auch für den nationalen Gesetzgeber relevant sein, werden aber im Folgenden nicht erneut im Detail, sondern nur bezüglich wesentlicher Ergebnisse wiedergegeben (Gliederungspunkt 5.1). Weitere Fragen werden unter Gliederungspunkt 5.2 ausführlicher dargestellt.

5.1 Bereits diskutierte Fragestellungen

Im Vorfeld zum BilMoG wurde u.a. die Einführung einer Aktivierung von Entwicklungskosten diskutiert. Diesbezüglich zeigen die unter Gliederungspunkt 4.1.2 aufgeführten Ergebnisse der Studie, dass Unternehmen zum einen den mit der Aktivierung einhergehenden Informationsnutzen für externe und interne Adressaten als positiv bewerten, andererseits dadurch jedoch auch erhöhte Kosten erwarten. Eine klare Schlussfolgerung bezüglich der Vorteilhaftigkeit lässt sich daraus für den deutschen Gesetzgeber nicht ableiten.

Ein ähnliches Resultat ergibt sich hinsichtlich der Verwendung der PoC-Methode bei der Ertrags erfassung im Rahmen von Fertigungsaufträgen, die ebenfalls im Zusammenhang mit dem BilMoG seit geraumer Zeit kontrovers diskutiert wird. Auch hier zeigen die Antworten der Unternehmen, dass der periodisierten Ertragserfassung sowohl für die Adressaten als auch die interne Steuerung ein höherer Nutzen zugesprochen wird als der Ertragserfassung bei vollständigem Projektabschluss. Gleichzeitig legen die Unternehmen dar, dass die PoC-Methode höhere Kosten verursacht und zu einer Veröffentlichung wettbewerbssensibler Daten führt (vgl. oben Gliederungspunkt 4.2.3).

Keine einheitlichen Schlussfolgerungen, für die Modernisierung des HGB können auch die Ergebnisse in Bezug auf die Bilanzierung latenter Steuern sowie jene zur zeitnahen Erfassung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen geben, die unter Gliederungspunkten 4.2.2 bzw. 4.2.4 detailliert dargestellt sind. Wie zuvor zeigt sich auch hier ein differenziertes Bild in Bezug auf Kosten und Nutzen der abgebildeten Sachverhalte.

¹⁶ Für eine erste Einschätzung möglicher Änderungen des HGB vgl. *Köhler/Marten/Schlereth (2006)*. Darin werden diejenigen Vorschläge des DSR zum BilMoG, die vom DSR als kurzfristig umsetzbar eingeschätzt werden, aus Unternehmenssicht untersucht. Diese umfassen u.a. hier ebenfalls aufgegriffene Fragen zu Pensions- und Aufwandsrückstellungen sowie Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen.

5.2 Weitere Fragestellungen

5.2.1 Wahlrecht zwischen Voll- und Teilkosten

Die Antworten hinsichtlich der Beurteilung des Wahlrechts zwischen dem Voll- und dem Teilkostenansatz bei der Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse sind nicht eindeutig (Abbildung 51). Hier halten 32% der Unternehmen den Vollkostenansatz für externe Adressaten für informativer und 30% gehen von einer besseren Eignung für die interne Steuerung aus; 40% geben an, die Bewertung zu Vollkostenrechnung würde höhere Kosten verursachen. Das nicht eindeutige Bild wird durch den verhältnismäßig hohen Anteil von Unternehmen, die den Teilkosten- und den Vollkostenansatz in ihren Nutzen- und Kostenwirkungen gleich bewerten (zwischen 37% und 45%) bestätigt.

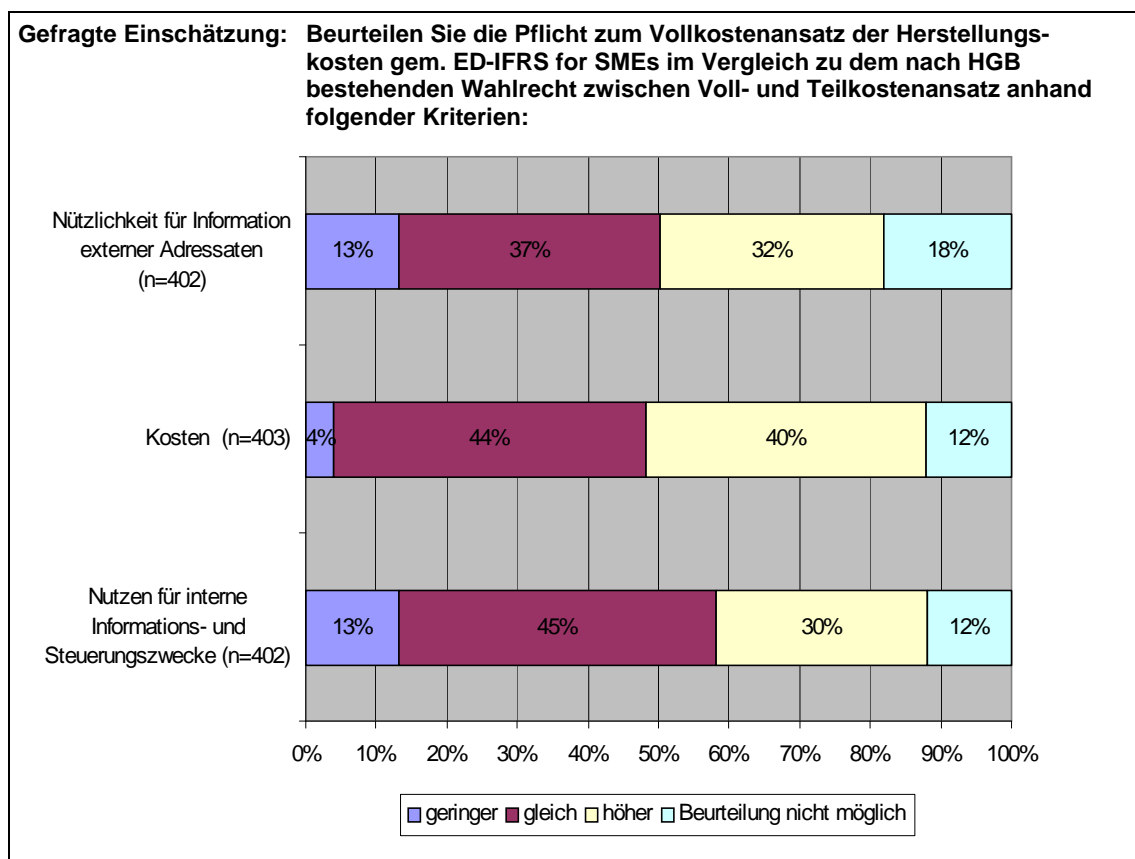


Abbildung 51: Beurteilung des Wahlrechts zwischen dem Voll- und Teilkostenansatz

5.2.2 Bewertungsvereinfachungsverfahren

Ein ähnlich ambivalentes Bild zeigt Abbildung 52 bezüglich der Einschätzung der Reduzierung der zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren bei den Vorräten. Hier bringen jeweils mehr als 50% der Befragten keine wesentliche Präferenz gegenüber einem weiten bilanzpolitischen Spielraum zum Ausdruck.

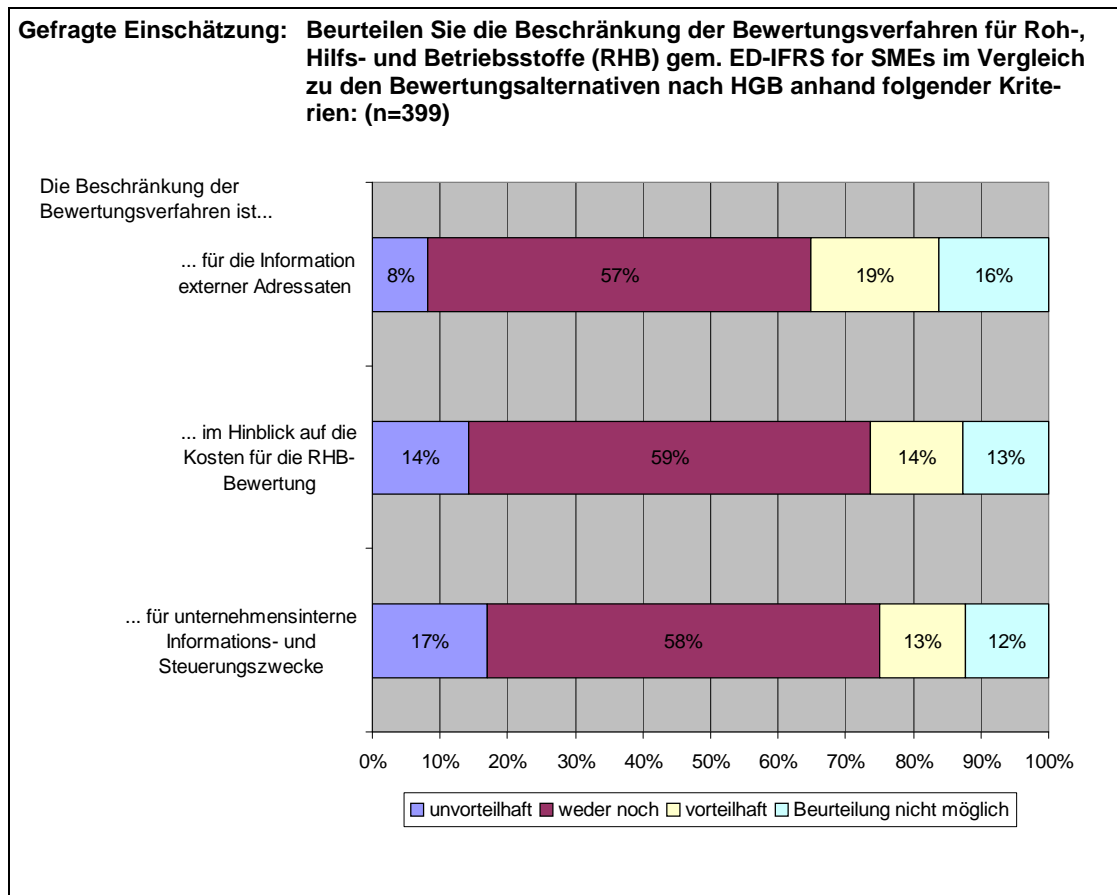


Abbildung 52: Beurteilung der Beschränkung der Bewertungsvereinfachungsverfahren

5.2.3 Bilanzierung von Rückstellungen

Diskontierung von langfristigen Rückstellungen

Bezüglich der Pflicht zur Diskontierung von langfristigen Rückstellungen halten sich die positiven Nutzeinschätzungen sowohl hinsichtlich der externen Adressaten als auch im Hinblick auf die interne Steuerung in Grenzen (Abbildung 53). Lediglich 25% der Unternehmen sprechen sich bezüglich des Adressatennutzens und 18% bezüglich der internen Steuerung für eine Diskontierung aus, während immerhin 41% bzw. 45% die Nicht-Diskontierung genauso nützlich erachten wie eine Diskontierung. Mehrheitlich einig ist man sich allerdings bei der Einschätzung der Kosten; hier gehen immerhin 53% bei einer Diskontierung von höheren Kosten aus.

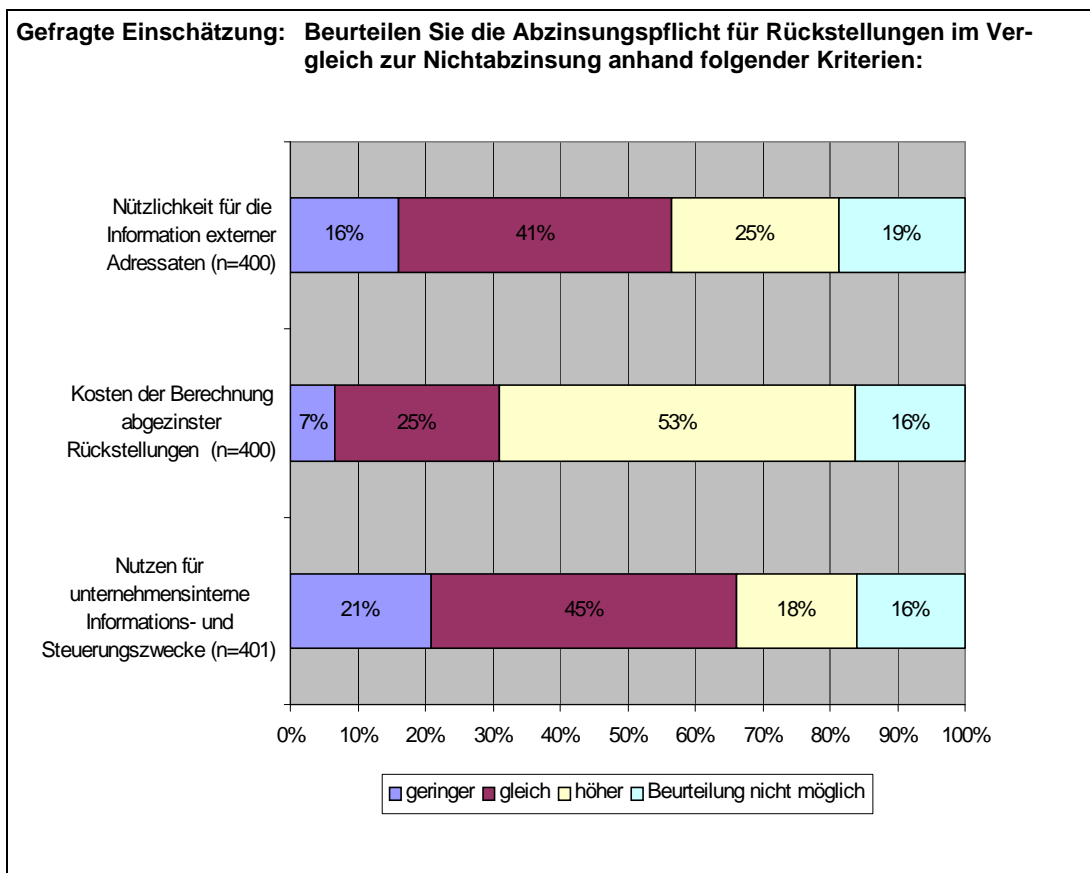


Abbildung 53: Beurteilung der Abzinsungspflicht für Rückstellungen

Passivierung von Aufwandsrückstellungen

Anders verhält es sich hinsichtlich des im ED-IFRS for SMEs bestehenden Verbots der Passivierung von Aufwandsrückstellungen. Die relative Mehrheit der Antwortenden stuft die im HGB bestehenden Wahlrechte hinsichtlich des Nutzens sowohl für die externen Adressaten als auch für die interne Steuerung als vorteilhafter gegenüber einem Verbot eines solchen Wahlrechts ein (Abbildung 54). Lediglich 20% halten das Verbot der Passivierung von Aufwandsrückstellungen für die Adressaten nützlicher als das Wahlrecht.

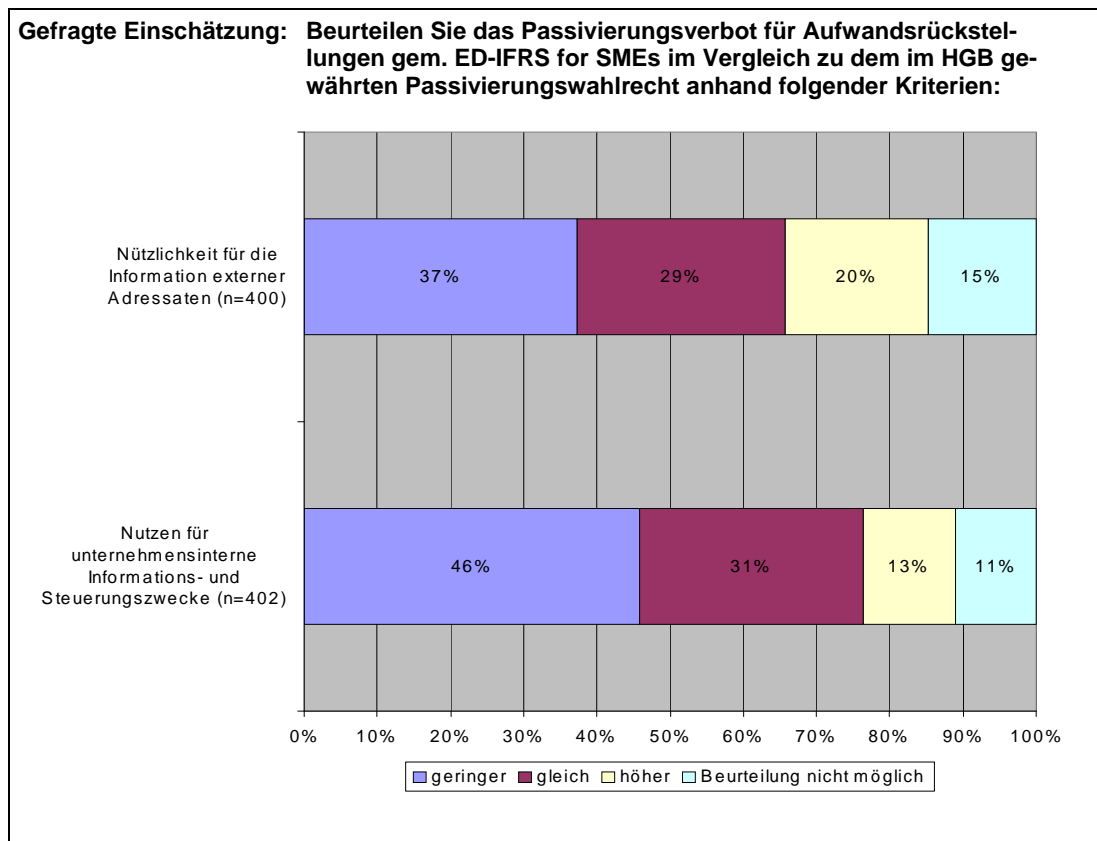


Abbildung 54: Beurteilung des Passivierungsverbots von Aufwandsrückstellungen

5.2.4 Aktivierung von Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen

In Übereinstimmung mit der Einschätzung hinsichtlich der Passivierung von Aufwandsrückstellungen stuft die relative Mehrheit der Unternehmen das im HGB bestehende Wahlrecht hinsichtlich des Nutzens sowohl für die externen Adressaten als auch für die interne Steuerung als vorteilhafter gegenüber einem Verbot eines solchen Wahlrechts ein (Abbildung 55). Lediglich 16% halten das Aktivierungsverbot von Ingangsetzungs- und Erweiterungskosten für die externen Adressaten nützlicher als das Wahlrecht.

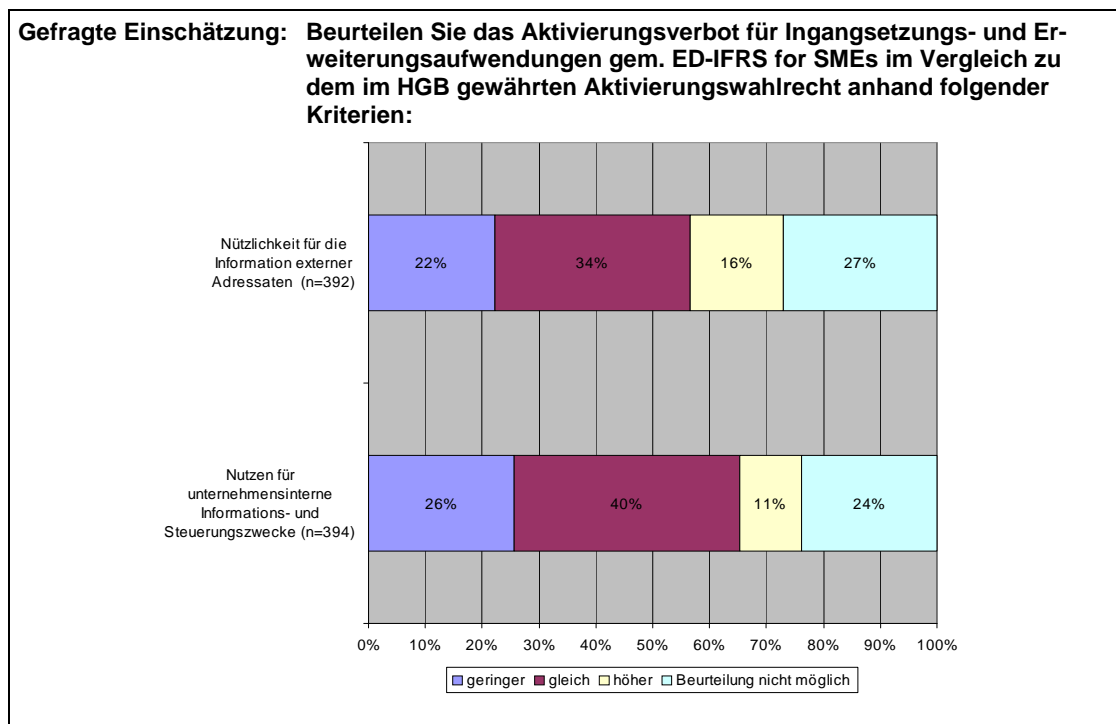


Abbildung 55: Beurteilung des Aktivierungsverbots für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen

6 ZUSAMMENFASSUNG

Wie die Umfrage zeigt (vgl. Gliederungspunkt 3.1), stellen Gesellschafter, Banken, das eigene Management sowie der Fiskus die wesentlichen Adressaten der Rechnungslegung von SMEs dar. Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmer und potenziellen Investoren kommt hingegen nur eine untergeordnete Bedeutung als Empfänger von Abschlussinformationen zu. Bezüglich der Adressatenfrage werden die Auffassungen des IASB somit durch die Umfrage nur zum Teil unterstützt, da danach auch Kunden und Lieferanten bedeutsame Abschlussadressaten von SME-Abschlüssen sind. Zudem stehen nach dem Verständnis des IASB weder die Geschäftsführung als interner Adressat noch der Fiskus mit seinen speziellen Informationsanforderungen im Fokus der zu berücksichtigenden Informationsinteressen. Wie die Ergebnisse der Umfrage jedoch belegen, kommt dem Abschluss sowohl für Informationen des eigenen Managements als auch für die steuerliche Gewinnermittlung faktisch eine hohe Bedeutung zu.

Ferner dokumentieren die Auswertungen (vgl. Gliederungspunkt 3.2), dass über alle untersuchten Größenklassen hinweg ein nicht unerheblicher Teil von SMEs ausländische Geschäftsaktivitäten verzeichnet. Allerdings liegt der Schwerpunkt auf dem Export und Import von Waren und Dienstleistungen, sowie Investitionen in ausländische Tochterunternehmen. Die Aufnahme von Eigen- und Fremdkapital im Ausland ist hingegen für die meisten Unternehmen nur von geringer Relevanz.

Dies wirkt sich auch auf den Bedarf aus, international vergleichbare Rechnungslegungsinformationen bereitzustellen (vgl. Gliederungspunkt 3.3). Ein Drittel aller antwortenden Unternehmen gibt an, zumindest einen teilweisen Bedarf für international vergleichbare Abschlussinformationen zu sehen, doch nur von wenigen Unternehmen wird dieser als sehr hoch eingeschätzt.

Für die Beurteilung der Regelungsinhalte des ED-IFRS for SMEs ist es notwendig, einen Überblick über die für SMEs relevanten Bilanzierungssachverhalte zu erhalten. Es zeigt sich (vgl. Tabelle 1 und Gliederungspunkt 4.1.1), dass insbesondere über den Bilanzstichtag hinausgehende Auftragsfertigungen, leistungsorientierte Versorgungszusagen, eigene Forschungs- und Entwicklungsprojekte sowie Beteiligungen (mit mehr als 50% Anteilsbesitz) an nicht börsennotierten Unternehmen auch bei SMEs (allerdings zum Teil mit größen-spezifischen Unterschieden) regelmäßig vorzufinden sind.

Über alle untersuchten Größenklassen hinweg treten dagegen gar nicht oder selten auf: Leasinggeschäfte, bei denen ein SME als Leasinggeber agiert, Mitarbeitervergütungen durch Eigenkapitalinstrumente, als Finanz- oder Wertanlage gehaltene Grundstücke und/oder Immobilien, Unternehmensverkäufe und Schließung von Geschäftsbereichen. Sicherungsgeschäfte werden vor allem zur Absicherung von Währungsrisiken abgeschlossen, wobei diese in größeren SMEs vergleichsweise häufiger vorzufinden sind als in kleineren. Auch Unternehmenskäufe werden von SMEs regelmäßig getätigt, so dass auch Konsolidierungsfragen sowie die Behandlung des Goodwills SME-relevante Themen darstellen (vgl. Abbildung 23).

| <i>Auftretenshäufigkeit bzw. Bedeutung von Geschäftsvorfällen</i> | häufig bis sehr häufig/ hohe bis sehr hohe Bedeutung | manchmal/ mittlere Bedeutung | gar nicht bis selten/ keine bis geringe Bedeutung |
|---|---|---|--|
| Über den Bilanzstichtag hinausgehende Auftragsfertigung (n=312) | 38% | 6% | 56% |
| Leistungsorientierte Versorgungszusagen (n=404) | 31% | 19% | 42% |
| Eigene Forschungs- und Entwicklungsprojekte (n=407) | 29% | 15% | 56% |
| Anteilsbesitz an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften bzw. Personengesellschaften mit Anteilsbesitz über 50% (n=410) | 29% | 3% | 50% |
| Sicherungsgeschäfte zur Absicherung von Währungsrisiken aus Fremdwährungspositionen (n=406) | 21% | 13% | 66% |
| Beitragsorientierte Versorgungszusagen (n=399) | 18% | 25% | 50% |
| Sicherungsgeschäfte zur Absicherung von Währungsrisiken aus schwebenden oder hoch wahrscheinlichen Geschäften (n=403) | 11% | 12% | 78% |
| Sicherungsgeschäfte zur Absicherung von Risiken schwankender Zinssätze (n=402) | 9% | 21% | 70% |
| Sicherungsgeschäfte zur Absicherung von Preisrisiken (n=402) | 8% | 13% | 80% |
| Mitarbeiterentlohnung, die an die Entwicklung des Unternehmenswertes geknüpft ist (n=410) | 8% | 11% | 77% |
| Anteilsbesitz an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften bzw. Personengesellschaften mit Anteilsbesitz 20%-50% (n=410) | 7% | 8% | 62% |
| Anteilsbesitz an börsennotierten Kapitalgesellschaften mit Anteilsbesitz 20%-50% (n=410) | 7% | 1% | 75% |
| Anteilsbesitz an börsennotierten Kapitalgesellschaften mit Anteilsbesitz über 50% (n=410) | 7% | 1% | 75% |
| Joint Ventures | 6% | 9% | 71% |
| Sicherungsgeschäfte zur Absicherung von Währungsrisiken aus Gewinnen von Betriebsstätten (n=400) | 6% | 7% | 87% |
| Mitarbeiterentlohnung durch Wahl zwischen Barausgleich und Eigenkapitalinstrumente (n=410) | 4% | 7% | 85% |
| Leasinggeschäfte, bei denen das Unternehmen als Leasinggeber auftritt (n=407) | 3% | 4% | 93% |
| Nicht betrieblich genutzte, als Finanz- oder Wertanlage gehaltene Grundstücke und/oder Immobilien (n=410) | 3% | 10% | 74% |
| Mitarbeiterentlohnung durch Unternehmensanteile (n=410) | 1% | 4% | 91% |
| Unternehmensverkäufe bzw. Schließung von Geschäftsbereichen (n=406) | 1% | 13% | 85% |

Tabelle 1: Relevanz bzw. Auftretenshäufigkeit spezifischer Rechnungslegungssachverhalte

Wie die Ergebnisse der Umfrage veranschaulichen, ergibt sich bezüglich der Relevanz der abgefragten Rechnungslegungssachverhalte ein heterogenes Bild. Während ein großer Teil der SMEs mit vielen der zuvor aufgeführten Rechnungslegungsthemen nicht konfrontiert ist, gehören sie für andere zum Tagesgeschäft oder sind von nicht unerheblicher Bedeutung. Für eine Entscheidung, welche Sachverhalte im IFRS for SMEs geregelt werden sollen und welche nicht, gilt es deshalb, die resultierenden Vor- und Nachteile sorgfältig gegeneinander abzuwägen. Durch die Eliminierung spezifischer Regelungssachverhalte aus dem IFRS for SMEs kann sowohl der Regelungsumfang als auch die Komplexität des Standards reduziert werden, wovon die Mehrheit der SMEs profitieren könnten, da sie mit derartigen Geschäftsvorfällen nicht konfrontiert sind. Mehraufwendungen können sich jedoch für die SMEs ergeben, die bei Auftreten eines solchen Geschäftsvorfalles mangels einer eigenständigen Regelung im IFRS for SMEs entweder über Querverweise die diesbezüglichen Regelungen der full IFRS anwenden müssen bzw. bei Fehlen

jeglicher Regelungen durch Analogieschluss und unter Hinzuziehung der im Abschnitt 2 des ED-IFRS for SMEs geregelten Konzepte und grundlegenden Prinzipien Rechnungslegungsmethoden ableiten müssten. Beides kann sehr kostenintensiv sein, weshalb für diese Unternehmen eine explizite, vereinfachte Regelung des betreffenden Geschäftsvorfalles im IFRS for SMEs ggf. vorteilhafter wäre.

Bezüglich der konkret untersuchten Bilanzierungsmethoden spiegeln sich in der Studie auch die in der öffentlichen Diskussion wahrnehmbaren divergenten Positionen wider (vgl. Gliederungspunkte 4.1.2 und 4.2). So gibt es keine Frage, die von den antwortenden Unternehmen im Wesentlichen nur positiv oder nur negativ beurteilt wurde. Für viele Fragestellungen ergibt sich stattdessen eine ambivalente Einschätzung mit jeweils Anteilen zwischen 20% und 40% der antwortenden Unternehmen, die die vorgestellten Bilanzierungsalternativen in ihrer Wirkung (Nutzen bzw. Kosten) gleich beurteilen.

Geringe Kenntnis oder mangelndes Beurteilungsvermögen können als Grund für dieses Antwortverhalten weitgehend ausgeschlossen werden, da bei vielen Fragen, bei denen sich diese Option anbot, ein relativ großer Teil der Befragten die Antwort „Beurteilung nicht möglich“ wählte. Dabei entschieden sich kleinere Unternehmen regelmäßig häufiger für diese Antwortalternative verglichen mit der Gesamtheit der antwortenden Unternehmen (Gesamtheit: vielfach 10%-20% der Antwortenden, Gruppe der kleinsten befragten Unternehmen: teilweise sogar knapp 40%). Gleichzeitig ist festzustellen, dass der prozentuale Anteil dieser Antwortkategorie mit zunehmenden IFRS-Kenntnissen¹⁷ der Antwortenden geringer ausfällt. Aufgrund dieser Tatsache kann davon ausgegangen werden, dass diejenigen, die eine Beurteilung vornahmen, auch mit ausreichender Sachkenntnis und Verständnis der Fragestellung antworteten und somit die Beurteilungen als verlässlich gewertet werden können.

In Bezug auf die Nützlichkeit für die Information externer Adressaten beurteilen die antwortenden SMEs insbesondere die folgenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mehrheitlich als positiv: die Neubewertung von Sachanlagen bei Vorhandensein eines Marktpreises, die gesonderte Behandlung von „zum Verkauf stehenden Sachanlagen“ gem. ED-IFRS for SMEs, die Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode bei langfristiger Auftragsfertigung sowie die Aktivierung von Entwicklungskosten (vgl. Tabelle 2). Gleichzeitig assoziiert der Großteil der Unternehmen, wie die Umfrage belegt, mit diesen Rechnungslegungsmethoden auch höhere Kosten (vgl. Tabelle 3).

Zwar lässt sich aus den Antworten keine quantitative Nutzen-Kosten-Abwägung vornehmen, doch können die Ergebnisse Anhaltspunkte dafür liefern, dass in diesen Bereichen für den ED-IFRS for SMEs ggf. noch weiterer Vereinfachungsbedarf besteht. Noch vordringlicher scheint jedoch ein Modifikationsbedarf in den Fällen, in denen die Mehrheit der Unternehmen keinen höheren (bzw. hohen bis sehr hohen) Nutzen bei der Anwendung der betreffenden Rechnungslegungsmethode für die Information externer Adressaten sieht, dafür aber höhere (bzw. hohe bis sehr hohe) Kosten erwartet. Dies ist z.B. der Fall für: Neubewertung immaterieller Vermögenswerte, Bilanzierungspflicht für latente Steuern, die zeitnahe Bewertung von Pensionsrückstellungen, die Abzinsungspflicht für Rückstellungen, die Neubewertung von Sachanlagen bei Schätzung eines Marktpreises sowie den Komponentenansatz (vgl. Tabelle 2 und 3).

¹⁷ Immerhin verfügen 53% der insgesamt antwortenden Personen (n=408) nach eigener Einschätzung über sehr gute bis mittelmäßige IFRS-Kenntnisse.

Ergebnisse der Unternehmensbefragung des DRSC

in Kooperation mit BDI, DIHK und Universität Regensburg (Prof. Dr. Haller/Dr. Eierle)

| <i>Beurteilung der Nützlichkeit der Rechnungslegungsmethode für die Information externer Adressaten</i> | höher / hoch bis sehr hoch | gleich / keine Auswirkungen | geringer / keine bis gering |
|--|---|--|--|
| Neubewertung von Sachanlagen im Vergleich zur Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten bei Vorhandensein eines Marktpreises (n=396) | 52% | 22% | 12% |
| Spezifische Behandlung von „zum Verkauf stehenden Sachanlagen“ gem. ED-IFRS for SMEs im Vergleich zu einer Behandlung gemäß HGB-Bestimmungen (n=399) | 52% | 16% | 15% |
| Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode im Vergleich zur kompletten Gewinnrealisierung am Ende der Leistungserbringung (n=158) | 51% | 30% | 9% |
| Aktivierung von Entwicklungskosten im Vergleich zur Erfassung der Entwicklungskosten als Aufwand (n=399) | 41% | 20% | 13% |
| Neubewertung immaterieller Vermögenswerte im Vergleich zur Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungskosten (n=400) | 36% | 25% | 16% |
| Bilanzierungspflicht für latente Steuern gem. ED-IFRS for SMEs (n=401) | 30% | 22% | 26% |
| Zeitnahe Bewertung von Pensionsrückstellungen gem. ED-IFRS for SMEs (n=264) | 35% | 27% | 27% |
| Pflicht zum Vollkostenansatz der Herstellungskosten gem. ED-IFRS for SMEs im Vergleich zu dem nach HGB bestehenden Wahlrecht zwischen Voll- und Teilkostenansatz (n=402) | 32% | 37% | 13% |
| Abzinsungspflicht für Rückstellungen gem. ED-IFRS for SMEs im Vergleich zur Nichtabzinsung (n=400) | 25% | 41% | 16% |
| Neubewertung von Sachanlagen im Vergleich zur Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten bei Schätzung eines Marktpreises (n=395) | 23% | 29% | 33% |
| Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen im Vergleich zu dem im HGB gewährten Passivierungswahlrecht (n=400) | 20% | 29% | 37% |
| Komponentenansatz gem. ED-IFRS for SMEs im Vergleich zu einer einheitlichen planmäßigen Abschreibung sämtlicher Komponenten (n=403) | 19% | 38% | 28% |
| Beschränkung der Bewertungsverfahren für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe gem. ED-IFRS for SMEs im Vergleich zu den Bewertungsalternativen nach HGB (n=399) | 19% | 57% | 8% |
| Aktivierungsverbot für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen im Vergleich zu dem im HGB gewährten Aktivierungswahlrecht (n=392) | 16% | 34% | 22% |

Tabelle 2: Beurteilung der Nützlichkeit spezifischer Rechnungslegungsmethoden für die Information externer Adressaten

| <i>Beurteilung der mit der Anwendung der betreffenden Rechnungslegungsmethoden verbundenen Kosten</i> | höher / hoch bis sehr hoch | gleich / keine Auswirkung | geringer / keine bis gering |
|--|-----------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|
| Neubewertung von Sachanlagen im Vergleich zur Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten bei Vorhandensein eines Marktpreises (n=399) | 48% | 32% | 10% |
| Spezifische Behandlung von „zum Verkauf stehenden Sachanlagen“ gem. ED-IFRS for SMEs im Vergleich zu einer Behandlung gemäß HGB-Bestimmungen (n=400) | 56% | 26% | 6% |
| Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode im Vergleich zur kompletten Gewinnrealisierung am Ende der Leistungserbringung (n=159) | 68% | 24% | 3% |
| Aktivierung von Entwicklungskosten im Vergleich zur Erfassung der Entwicklungskosten als Aufwand (n=402) | 58% | 17% | 3% |
| Neubewertung immaterieller Vermögenswerte im Vergleich zur Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungskosten (n=400) | 64% | 17% | 3% |
| Bilanzierungspflicht für latente Steuern gem. ED-IFRS for SMEs (n=401) | 54% | 18% | 10% |
| Zeitnahe Bewertung von Pensionsrückstellungen gem. ED-IFRS for SMEs (n=265) | 51% | 29% | 12% |
| Pflicht zum Vollkostenansatz der Herstellungskosten gem. ED-IFRS for SMEs im Vergleich zu dem nach HGB bestehenden Wahlrecht zwischen Voll- und Teilkostenansatz (n=403) | 40% | 44% | 4% |
| Abzinsungspflicht für Rückstellungen gem. ED-IFRS for SMEs im Vergleich zur Nichtabzinsung (n=400) | 53% | 25% | 7% |
| Neubewertung von Sachanlagen im Vergleich zur Bewertung zu fortgeführte Anschaffungskosten bei Schätzung eines Marktpreises (n=399) | 58% | 22% | 9% |
| Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen im Vergleich zu dem im HGB gewährten Passivierungswahlrecht (n=400) | wurde nicht untersucht | | |
| Komponentenansatz gem. ED-IFRS for SMEs im Vergleich zu einer einheitlichen planmäßigen Abschreibung sämtlicher Komponenten (n=404) | 74% | 11% | 6% |
| Beschränkung der Bewertungsverfahren für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe gem. ED-IFRS for SMEs im Vergleich zu den Bewertungsalternativen nach HGB (n=399) | 14% | 59% | 14% |
| Aktivierungsverbot für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen im Vergleich zu dem im HGB gewährten Aktivierungswahlrecht (n=392) | wurde nicht untersucht | | |

Tabelle 3: Beurteilung der mit der Anwendung spezifischer Rechnungslegungsmethoden verbundenen Kosten

Bezüglich der im ED-IFRS for SMEs eingeräumten Wahlrechte zeigen sich die befragten SMEs eher unentschlossen. Sowohl das Wahlrecht zur Neubewertung von Sachanlagen als auch zur Neubewertung immaterieller Vermögenswerte und zur Aktivierung von Entwicklungskosten sieht ein Großteil der antwortenden SMEs weder als vor- noch als unvorteilhaft an (vgl. Tabelle 4). Allerdings zeigt sich auch, dass die Anzahl der Unternehmen, die die betreffenden Wahlrechte als vorteilhaft einstufen, jeweils höher ist als jene, die die Wahlrechte unvorteilhaft finden. Dies würde tendenziell eher für die Vorteilhaftigkeit der eingeräumten Wahlrechte aus Sicht der Unternehmen sprechen. Aus der obigen Kosten-Nutzen Betrachtung (Tabelle 2 und 3) lässt sich allerdings schließen, dass gerade die Neubewertung von Sachanlagen bei Fehlen eines Marktpreises von den meisten Unternehmen als wenig attraktiv empfunden wird.

| <i>Beurteilung von Wahlrechten</i> | vorteilhaft | weder noch | unvorteilhaft |
|---|--------------------|-------------------|----------------------|
| Wahlrecht zur Bewertung von Sachanlagen entweder zu fortgeführten Anschaffungskosten oder mittels Neubewertungsmethode (n=406) | 28% | 40% | 25% |
| Wahlrecht zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte entweder zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum aktuellen Marktpreis (n=402) | 25% | 46% | 14% |
| Wahlrecht zur Aktivierung von Entwicklungskosten oder zur Erfassung als Aufwand (n=405) | 29% | 42% | 10% |

Tabelle 4: Beurteilung von Wahlrechten

Auch mit Blick auf einige im ED-IFRS for SMEs geforderte Anhangangaben ergibt sich keine einheitliche Beurteilung (vgl. Gliederungspunkt 4.3). Allerdings zeichnet sich ab, dass sowohl Informationen über Transaktionen mit nahe stehenden natürlichen Personen als sehr sensibel betrachtet werden als auch Angaben zu Kaufpreisen akquirierter Unternehmen. Ferner wird auch dem separaten Ausweis von „zum Verkauf stehenden Sachanlagen“ sowie den diesbezüglich geforderten Anhangangaben und den mit der Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode gewährten Informationen von der Mehrheit der antwortenden Unternehmen höhere Sensibilität als bei einer Behandlung nach HGB-Bestimmungen bzw. GoB zugeschrieben. Das IASB sollte also prüfen, inwieweit die Anhangangaben und Ausweissvorschriften noch weiter auf SME-spezifische Bedürfnisse angepasst werden können.

Das insgesamt heterogene Bild der erhaltenen Antworten spiegelt sich auch in dem zusammenfassenden Urteil wider, um das die teilnehmenden SMEs am Ende des Fragebogens gebeten wurden. Hierbei wurden die Unternehmen gefragt, ob sie auf Basis des – aufgrund der Beschränktheit des Umfangs des Fragebogens – reduzierten Einblicks in den ED-IFRS for SMEs mittelfristig in Betracht ziehen würden, den IFRS for SMEs für ihr Unternehmen anzuwenden, soweit es aufgrund des rechtlichen Umfelds möglich wäre. Dabei sprachen sich 16% von den antwortenden Unternehmen (n=398) für eine potenzielle Anwendung im Einzel- bzw. Konzernabschluss aus. Von dem weitaus überwiegenden Teil der antwortenden Unternehmen, die die potenzielle Anwendung von IFRS für SME ablehnen (n=277), gaben 83% an, das HGB zu bevorzugen, 10% bevorzugten die full IFRS; der Rest (7 %) machte andere (z.B. US GAAP) oder keine Angaben. Dieses Ergebnis lässt die Zurückhaltung gegenüber dem ED-IFRS for SMEs erkennen und korrespondiert in etwa mit der im Gliederungspunkt 3.3 dargestellten allgemeinen Einschätzung hinsichtlich des Bedarfs zur Bereitstellung international vergleichbarer Rechnungslegungsinformationen.

Für die Interpretation der Ergebnisse der Umfrage ist zu berücksichtigen, dass diese ausschließlich die Einschätzung der Unternehmen wiedergibt, die einerseits die vorgegebene SME-Definition erfüllen, ihren Sitz in Deutschland haben und sich andererseits bereit gefunden haben, an der Befragung teilzunehmen. Eine generalisierende Beurteilung des ED-IFRS for SMEs im Hinblick auf seine Geeignetheit als weltweiter Standard für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, unabhängig von ihrer Größe und dem sozio-ökonomischen Umfeld des Sitzlandes, ist daraus nicht ableitbar. Allerdings bietet die Auswertung der Umfrage einen aktuellen Fundus an Einschätzungen und Beurteilungen aus einem weiten Feld von SMEs, der sowohl die internationale als auch nationale Diskussion zur Funktion der Rechnungslegung in SMEs und deren Anforderungen an Abbildungsregeln auf eine empirische Basis stellen und dadurch wesentlich befruchten kann.

LITERATURVERZEICHNIS

- BDI/Ernst&Young (2005) = Bundesverband der Deutschen Industrie/Ernst & Young AG: Rechnungslegung im Umbruch, Berlin 2005*
- DIHK/PwC (2005) = Deutscher Industrie- und Handelskammertag/PricewaterhouseCoopers AG: International Financial Reporting Standards (IFRS) in mittelständischen Unternehmen, Berlin und Frankfurt am Main 2005*
- Haller/Beiersdorf/Eierle (2007) = Haller, Axel/Beiersdorf, Kati/Eierle, Brigitte: ED-IFRS for SMEs – Entwurf eines internationalen Rechnungslegungsstandards für kleine und mittelgroße Unternehmen, in: Betriebs-Berater, 2007, S. 540 – 551.*
- Kajüter/Barth/Dickmann/Zapp (2007) = Kajüter, Peter/Barth, Daniela/Dickmann, Tobias/Zapp, Pierre: Rechnungslegung nach IFRS im deutschen Mittelstand? – Der Standardentwurf „IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen“ im Licht empirischer Befunde, in: Der Betrieb, 2007, S. 1877 – 1884.*
- Knorr/Beiersdorf/Schmidt (2007) = Knorr, Liesel/Beiersdorf, Kati/Schmidt, Martin: EU-Vorschlag zur Vereinfachung des Unternehmensumfelds – insbesondere für KMU, in: Betriebs-Berater, 2007, S. 2111 – 2117.*
- Köhler/Marten/Schlereth (2006) = Köhler, Annette G./Marten, Kai-Uwe/Schlereth, Dieter: Reformansätze zum HGB – Studie zur Einschätzung der Vorschläge des Deutschen Standardisierungsrates (DSR), in: Der Betrieb, 2006, S. 2301 – 2306.*
- KPMG/FH Münster (2004) = KPMG/Fachhochschule Münster: Rechnungslegung nach IFRS – auch ein Thema für den Mittelstand? Ergebnisse einer empirischen Befragung des (gehobenen) Mittelstands in Nordrhein-Westfalen, Münster und Düsseldorf 2004*
- KPMG/FH Münster (2006) = KPMG/Fachhochschule Münster: Rechnungslegung nach IFRS – auch ein Thema für den Mittelstand? Ergebnisse einer empirischen Befragung des (gehobenen) Mittelstands in Nordrhein-Westfalen, 2. Auflage, Münster und Düsseldorf 2006*
- Mandler (2003) = Mandler, Udo: IAS/IFRS für mittelständische Unternehmen: Ergebnisse einer Unternehmensbefragung, in: KoR, 2003, S. 143 – 149.*
- Oehler (2005) = Oehler, Ralph: Auswirkungen einer IAS/IFRS-Umstellung bei KMU, München 2005*