Bilanzrechtsmodernisierungs-gesetz/IFRS

Internationale Rechnungslegung für den Mittelstand

Referent: Diplom-Volkswirt Philipp Unkelbach

28. Februar 2008

Agenda

I. Einführung

- Was sind die IFRS?
- Aufbau der IFRS
- Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Anwendung in Deutschland

II. IFRS im Mittelstand

- Konzeptionelle Unterschiede zwischen HGB und IFRS
- Ausgewählte Abweichungen in den Einzelregelungen
- Entscheidungskriterien für eine Umstellung

III. Das KMU-Projekt des IASB als sinnvolle Alternative?

- Das Diskussionspapier
- Stand der Entwicklungen

IV. Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

- Eckpunkte der Reform
- Unterschiede zwischen derzeitigem und zukünftigem Recht

1. Was sind die IFRS ?

- „Herausgeber“ ist eine privatrechtliche Organisation (IASB) in London, Gründung 1973, in 2001 strategische Neuausrichtung.
- Erklärtes Ziel ist die Schaffung weltweit einheitlicher Rechnungslegungsstandards, bislang in ca. 140 Ländern gefordert oder zugelassen.
- International Harmonisierung von US-GAAP und IFRS
  - Anerkennung der IFRS-Abschlüsse an amerikanischen Börsen
  - gemeinsame Projekte
- Zunehmende nationale Bedeutung
  - Rechtsprechung des EuGH
  - Bezugnahme im nationalen Steuerrecht auf die IFRS
  - Weitere Annäherung durch das BilMoG

2. Aufbau der IFRS

Rahmen-konzept

IFRS-Standard

- Zielsetzung
- Anwendungsbereich
- Definitionen
- Ansatz und erstmalige Bewertung
- Folgebewertung
- Anhangangaben
- Übergangsvorschriften
- Zeitpunkt des Inkrafttretens

Erläuter-ungen

IFRIC

SIC

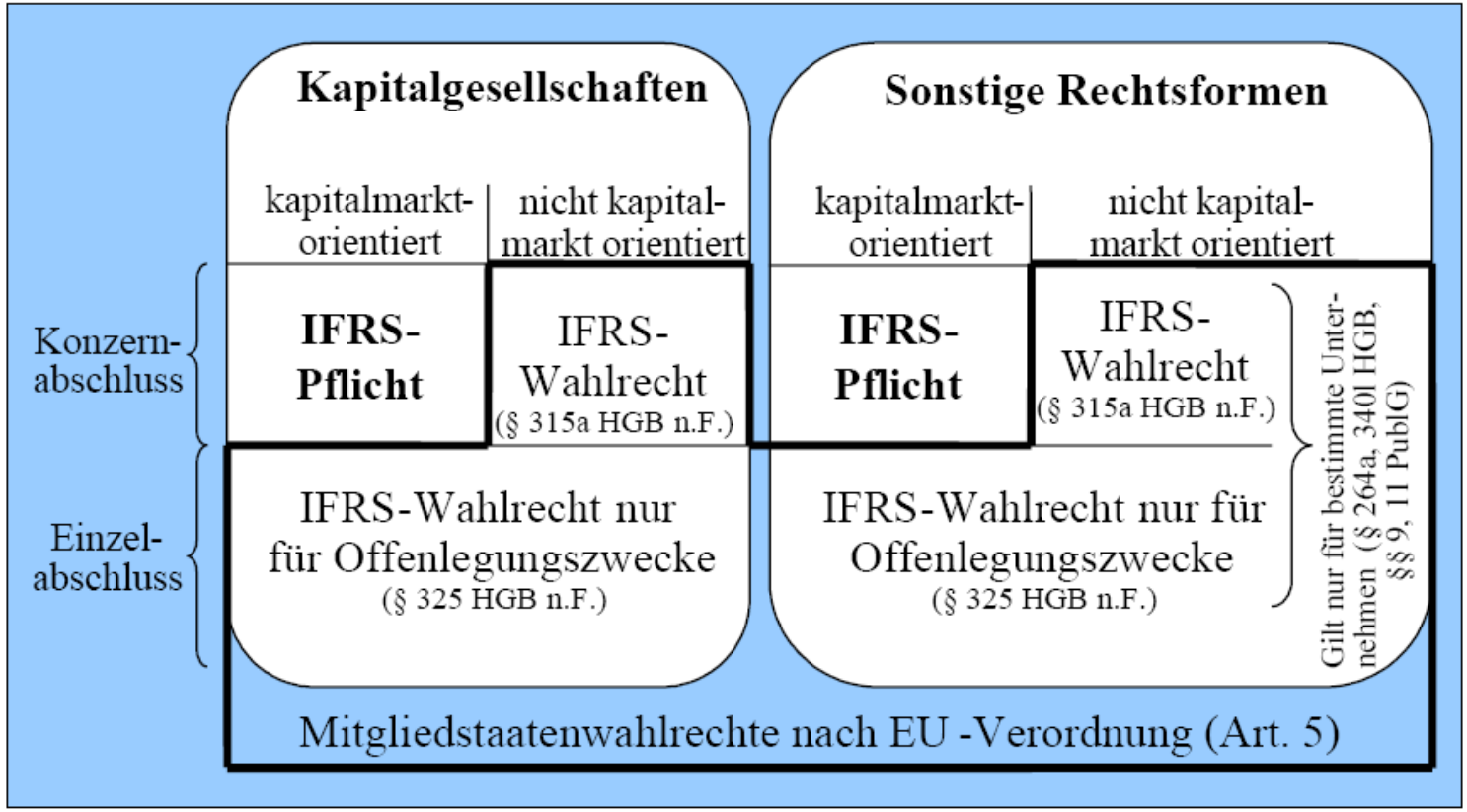
(Anhang)

3. Wer darf, wer muss umstellen?

	Kapitalmarktorientierte Unternehmen		Sonstige Unternehmen
Konsolidierter Abschluss	Zwingende Anwendung IFRS ab 1.1.2005	Zwingende Anwendung IFRS spätestens ab 1.1.2007	Mitglied-staaten-Wahlrecht zur Anwendung IFRS ab 1.1.2005
Jahres-abschluss	Mitgliedstaaten-Wahlrecht zur fakultativen/zwingenden Anwendung der IFRS ab 1.1.2005		

EU-Verordnung betreffend die Anwendung der IAS/IFRS (Nr.1606/2002 vom 19. Juli 2002)

4. Umsetzung der Mitgliedstaatenwahlrechte

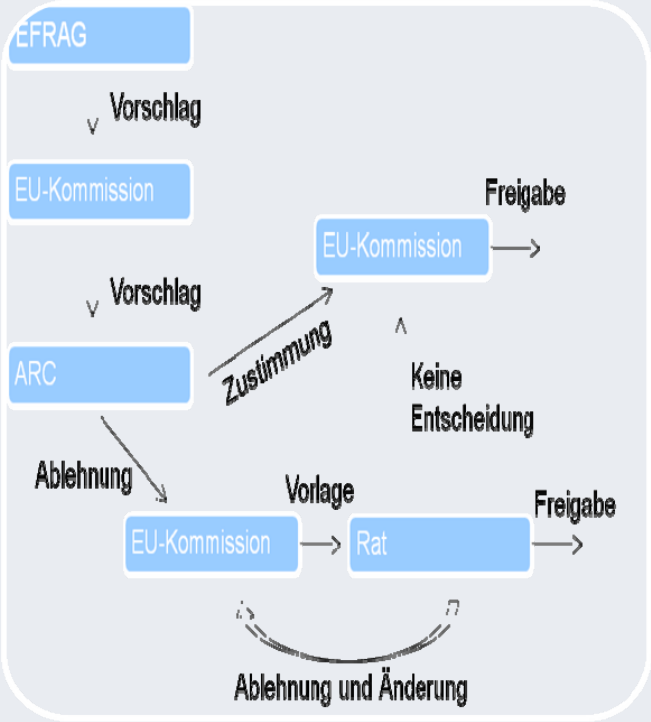


Quelle: *Pellens*, Vortragsfolien Bochum, S. 4

5. EU-Anerkennungsprozess (Endorsement)

IASB

Verab-schiedet IAS-Änderungen oder neue IFRS



Veröffent-lichung im EG-Amtsblatt IAS/IFRS mit bindender Kraft euro-päischen Rechts

§ 315 a HGB Verweis auf Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europ. Parlaments und des Rates vom 19.7.2002 in der jeweiligen Fassung

Agenda

I. Einführung

- Was sind die IFRS?
- Aufbau der IFRS
- Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Anwendung in Deutschland

II. IFRS im Mittelstand

- Konzeptionelle Unterschiede zwischen HGB und IFRS
- Ausgewählte Abweichungen in den Einzelregelungen
- Entscheidungskriterien für eine Umstellung

III. Das KMU-Projekt des IASB als sinnvolle Alternative?

- Das Diskussionspapier
- Stand der Entwicklungen

IV. Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

- Eckpunkte der Reform
- Unterschiede zwischen derzeitigem und zukünftigem Recht

1. Konzeptionelle Unterschiede zwischen HGB und IFRS

Kriterium	HGB	IAS/IFRS
Rechnungs-legungszweck	Gläubigerschutzprinzip und Kapitalerhaltung	Anlegerschutz, investororientierte Zielsetzung
Hauptadressat	Fremdkapitalgeber	Eigenkapitalgeber
Rechnungs-legungsziel	Durch Vorsichtsprinzip verminderter Erfolgsausweis und dadurch Erhaltung der Haftungsmasse für den Gläubiger	Bereitstellung von besseren Informationen für wirtschaftliche Entscheidungen der Investoren, d.h. die periodengerechte Erfolgsermittlung.
Steuerliche Einflüsse	Maßgeblichkeitsprinzip als Ausgangsbasis für die Steuerbilanz	Keine unmittelbare Bindung zum Steuerrecht
Generalklausel	Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips	Grundsatz der fair presentation
Gewinn-ermittlung	Vorsichtig, verlustantizipierend, (umgekehrte) Maßgeblichkeit, Ansatz-und Bewertungswahlrechte	Realistisch zu ermitteln (fair presentation), ohne steuerlichen Einfluss, Tendenz zum „fair value accounting“

2. Ausgewählte Unterschiede zwischen HGB und IFRS in den Einzelregelungen

a) Immaterielle Vermögensgegenstände
   - Forschung und Entwicklung
   - Firmenwert (Goodwill)

b) Sachanlagen

c) Leasing

d) Vorräte

e) Langfristige Auftragsfertigung

f) Eigenkapital bei Personengesellschaften

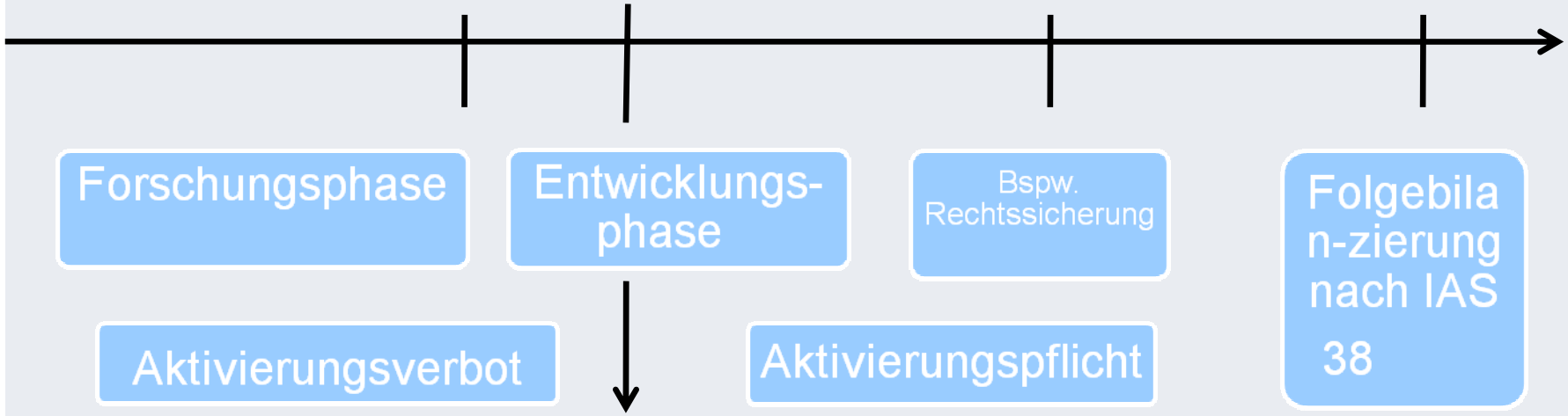
g) Rückstellungen allgemein

h) Pensionsrückstellungen

i) Auswirkungen anhand eines Praxisbeispiels

j) Zwischenfazit

a) Immaterielle Vermögensgegenstände : Forschung und Entwicklung (1/2)



Entwicklungskosten: Kriterien nach IAS 38.57
Technische Realisierbarkeit
Absicht der Entwicklung
Fähigkeit zur Nutzung oder zum Verkauf
Zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen
Fähigkeit zur Vollendung
Bestimmung der Aufwendungen

a) Immaterielle Vermögensgegenstände: Forschung und Entwicklung (2/2)

Bsp: Entwicklung eines neuen Patents

- Forschungsaufwand in 2005: 100.000 €
- Entwicklungsaufwand in 2006 und 2007: je 150.000 €

Ansatz:

- Wenn keine Trennung zwischen F & E möglich: Aufwand von 400.000 €
- Wenn Trennung nach IAS 38.57 zwischen F & E möglich: Aktivierung von 300.000 €

Folgebewertung:

- In der Regel planmäßige Abschreibung über die tatsächliche Nutzungsdauer nach IAS 38.97
- Bei unbegrenzter Nutzungsdauer jährlicher Wertminderungstest und/oder Neueinschätzung der Nutzungsdauer
- Neubewertung nur im Ausnahmefall (bei aktivem Markt) möglich

a) Immaterielle Vermögensgegenstände: Firmenwert

Goodwill= Anschaffungspreis – (Zeitwert der Vermögensgegenstände – Zeitwert der Schulden)

→Ansatz eines originären Firmenwerts ist nach HGB und IFRS verboten

	HGB	IFRS
Derivativer Goodwill Einzelbilanz	Aktivierungswahlrecht § 255 Abs. 4 HGB	Aktivierungsgebot
Derivativer Goodwill Konzern	Aktivierungsgebot Wahlweise Aktivierung oder Rücklagenverrechnung §§ 301, 309 HGB	Aktivierungsgebot

Unterschiede insbesondere bei der Abschreibung

- HGB: In jedem Jahr nach der Aktivierung zu je ¼ abschreiben oder planmäßig über einen längeren Zeitraum (§ 255 Abs. 4, § 309 Abs.1 HGB)
- IFRS: Keine Abschreibung, sondern jährlicher Wertminderungstest (IFRS 3.55)

b) Sachanlagevermögen: Ansatz

	HGB	IFRS
Materialeinzelkosten Fertigungseinzelkosten Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten Fertigungsgemeinkosten Abschreibung auf Anlagevermögen Verwaltungsgemeinkosten (herstellungsbezogen)	Wahlrecht	Pflicht
Verwaltungsgemeinkosten (nicht herstellungsbezogen)	Wahlrecht	Verbot
Aufwendungen für soziale Einrichtungen, freiwillige soziale Leistungen, betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht	Pflicht (produktions-bezogen)
Fremdkapitalzinsen, grundsätzlich	Verbot	Wahlrecht
Fremdkapitalzinsen zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands	Wahlrecht	Wahlrecht
Entwicklungskosten	Verbot	Pflicht
Forschungskosten	Verbot	Verbot
Vertriebskosten	Verbot	Verbot

b) Sachanlagevermögen: Folgebewertung

- Keine steuerlich geprägte Abschreibung (AfA-Tabellen) wie nach HGB, sondern die wirtschaftliche Nutzungsdauer nach IAS 16.50 entscheidet. In der Regel wird linear abgeschrieben.
- Außerplanmäßige Abschreibung:

reconverable amount < Restbuchwert

Abschreibungspflicht auf höheren Wert aus

fair value less costs to sell

Nettoveräußerungspreis als objektivierbarer (Markt-) Wert abzüglich Veräußerungs-kosten

(Liquidationswert)

value in use

Barwert der cash flows aus der künftigen Nutzung als subjektivierter (Nutzungs-)Wert für das Unternehmen

(Ertragswert)

- Als Abweichung vom Anschaffungskostenprinzip ist eine Neubewertung möglich nach IAS 16.31: bei Erhöhung des Bilanzansatzes erfolgsneutrale Einstellung in Neubewertungsrücklage, ergebniswirksame Behandlung bei vorheriger außerplanmäßiger Abschreibung.

c) Leasing

→ Maßgeblich sind die Verteilung von Chancen und Risiken, Beurteilungshilfen liefern SIC 27 und IFRIC 4

d) Vorräte

Zu den Vorräten zählen insbesondere

- Handelswaren
- Fertigerzeugnisse
- Unfertige Erzeugnisse

Ansatz: Grundsätzlich zu AK bzw. HK auf Vollkostenbasis, d. h. in der Regel Aufwertung ggü. HGB, Gegenbuchung in Gewinnrücklage

Folgebewertung:

- Verbot der Lifo-Methode
- Im Rahmen der verlustfreien Bewertung (Niederstwertprinzip) ist nach HGB der Absatz- und der Beschaffungsmarkt maßgeblich, die IFRS orientieren sich nur am Absatzmarkt

e) Langfristige Auftragsfertigung (1/2)

Erhebliches Potential zur Beeinflussung des Gewinnausweises

- Nach HGB gilt hier die Completed-contract-method, also Gewinnrealisierung nach Fertigstellung.
- Nach IFRS ist bei verlässlicher Schätzbarkeit die sog. percentage-of-completion-method möglich, bei der die Umsätze ratierlich über den Projektzeitraum hinweg entsprechend dem Fertigstellungsgrad realisiert werden können.

→ inputorientierte Methoden: z. B. cost to cost

→ outputourientierte Methoden: z. B. contract milestones

e) Langfristige Auftragsfertigung (2/2)

Bsp: Straßenbauprojekt zum Festpreis von 12 Mio. €,
Gesamtkosten 8 Mio. €, 3 Jahre Bauzeit, cost to cost method

	2005	2006	2007
1. Kosten der Periode	2,0	4,0	2,0
2. Kosten kumuliert	2,0	6,0	8,0
3. Kosten in % der geschätzten Gesamtkosten	25	75	100
4. Festpreis	12,0	12,0	12,0
5. Umsatz kumuliert (Zeile 4 x 3)	3,0	9,0	12,0
6. Umsatz Vorjahr	0,0	3,0	9,0
7. Periodenumsatz (Zeile 5 - 6)	3,0	6,0	3,0
8. Erlös der Periode (Zeile 7- 1)	1,0	2,0	1,0

f) Eigenkapital bei Personengesellschaften (1/2)

- Nach IAS 32.17 (alte Fassung) liegt Fremdkapital immer dann vor, wenn eine Verpflichtung zur Abgabe flüssiger Mittel besteht, entscheidend für die Qualifikation ist also die Rückzahlungsverpflichtung.

- Problematisch insbesondere bei Personengesellschaften, dort haben die Gesellschafter regelmäßig einen Kündigungsanspruch nach § 131 f. HGB.

- Aufgrund des gesetzlichen Kündigungsanspruchs sind die Gesellschaftereinlagen als Fremdkapital auszuweisen. Ohne weitere Vereinbarung besteht der Abfindungsanspruch in Höhe des Zeitwerts des Nettovermögens.

Paradox: Je höher der Ertragswert (i. d. R. nicht bilanzierter originärer Goodwill) des Unternehmens ist, desto höher die Abfindungsverpflichtung.

→ Gleichwohl war der Fremdkapitalausweis wohl herrschende Meinung

f) Eigenkapital bei Personengesellschaften (2/2)

- Lösung bisher: substance over form oder vertragliche Änderungen, damit Eigenkapital auch als solches nach IFRS ausgewiesen wird.
- NEU: Seit dem 14.2.2008 liegt ein überarbeiteter IAS 32 vor, der auf intensive Beratungen des DRSC mit dem IASB zurückzuführen ist und die deutschen Belange berücksichtigt.
- Gesellschaftsrechtliches Kapital ist nunmehr im Regelfall nach IFRS auch als Eigenkapital auszuweisen.
- verpflichtende Anwendung des neuen IAS 32 für Geschäftsjahre ab dem 1.1.2009, eine freiwillige frühere Anwendung ist möglich.

g) Rückstellungen (1/2)

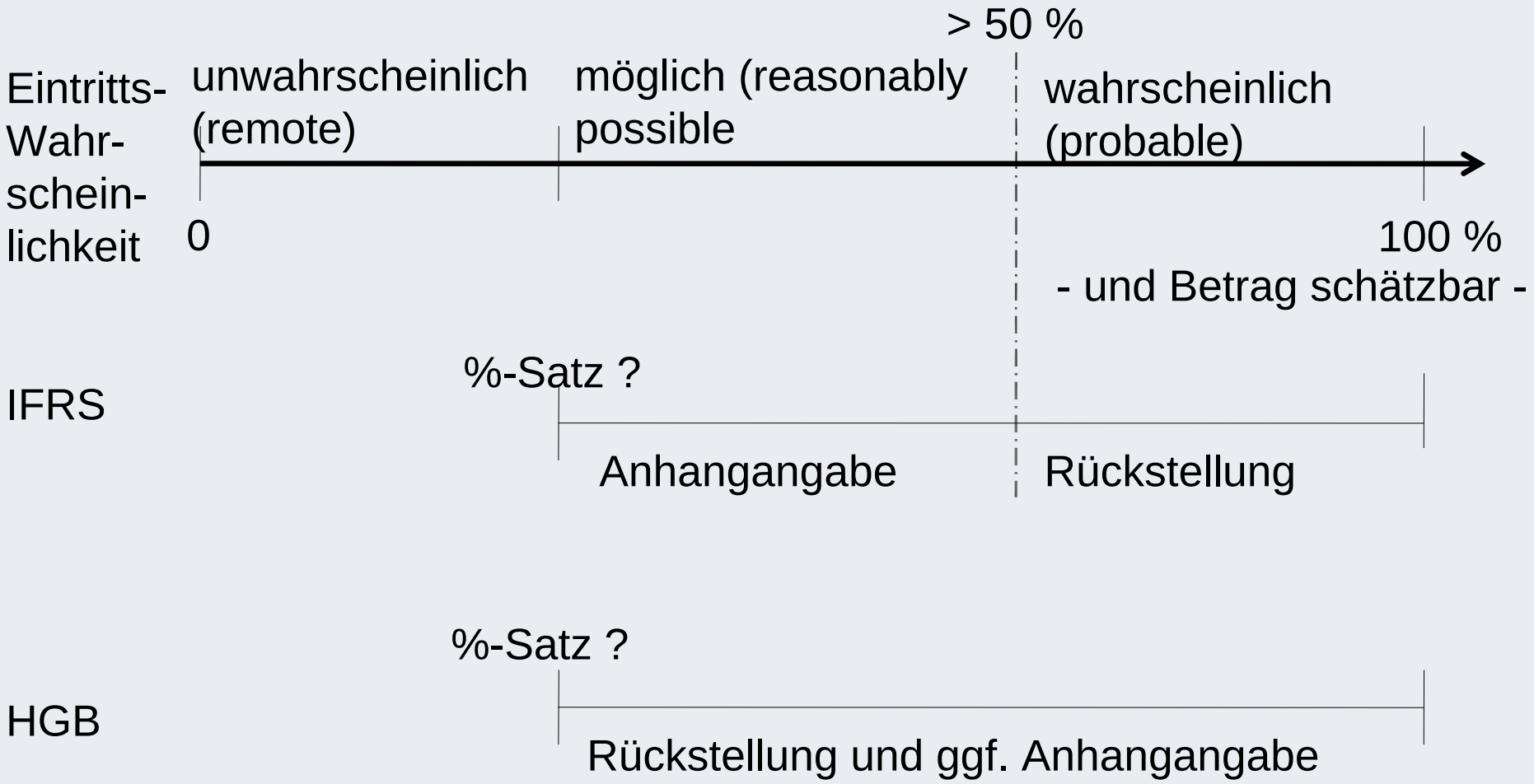
Unterscheidung zwischen Rückstellungen (provisions) und Verbindlichkeiten (accruals)

Rückstellungsbildung ist nach IAS 37.14 nur zulässig, wenn

- eine rechtliche oder faktische Verpflichtung ggü. einem Außenstehenden besteht,
- die auf einem vergangenen Ereignis beruht,
- zu einem Abfluss von Ressourcen führt, und
- bei der eine zuverlässige Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist.

→ IAS 37.23: Wahrscheinlichkeit größer 50 %
→ Keine Aufwandsrückstellungen möglich
→ Drohverlustrückstellungen sind erlaubt

g) Rückstellungen (2/2)



h) Pensionsrückstellungen

HGB (unterstellt = StB)	IAS 19
Keine Dynamisierung	Dynamisierung, d.h. bei der Ermittlung müssen erwartete Lohn-/ Gehalts- sowie Rentenentwicklungen berücksichtigt werden.
Rechnungszinsfuß = 6%	Kapitalmarktzins einer erstklassigen festverzinslichen Unternehmensanleihe mit entsprechender Laufzeit.
Personenkreis: • Einbeziehung aller Anwärter, frühester Beginn der Zuführung ab Alter 30 bzw. 28 • Alle Rentner	Personenkreis: • Alle Anwärter Gesellschaftsspezifische Fluktuationswahrscheinlichkeiten • Alle Rentner

i) Auswirkungen anhand eines Praxisbeispiels: Umstellung der Volkswagen AG

Eigenkapital gemäß HGB zum 01.01.2000	9.811
Aktivierung von Entwicklungskosten	+ 3.982
geänderte Nutzungsdauern u. Abschreibungsmethoden im Anlagevermögen u. bei den immateriellen Vermögenswerten	+ 3.483
Aktivierung der Gemeinkosten in den Vorräten	+ 653
abweichende Behandlung von Leasingverträgen als Leasinggeber	+ 1.962
Abweichende Bewertung von Finanzinstrumenten	+ 897
Auswirkung latenter Steuern	- 1.345
Eliminierung von Sonderposten	+ 262
Geänderte Bewertung von Pensions- und pensionsähnlichen Verpflichtungen	- 633
Geänderte Bilanzierung von Rückstellungen	+ 2.022
Ausweis der Anteile fremder Gesellschafter außerhalb des Eigenkapitals	- 197
Sonstige Veränderungen	+ 21
Eigenkapital gemäß IFRS zum 01.01.2000	20.918

j) Zwischenfazit

- IFRS-Bilanz unterscheidet sich deutlich von der HGB-Bilanz
- Wirklichkeitsgetreuere Darstellung
- Im Regelfall resultiert aus der Umstellung ein erhöhter EK-Ausweis
    - Studie DRSC (2003): 34 % EK-Erhöhung
    - Studie Burger/Fröhlich/Ulbrich (2004): 20 % EK-Erhöhung

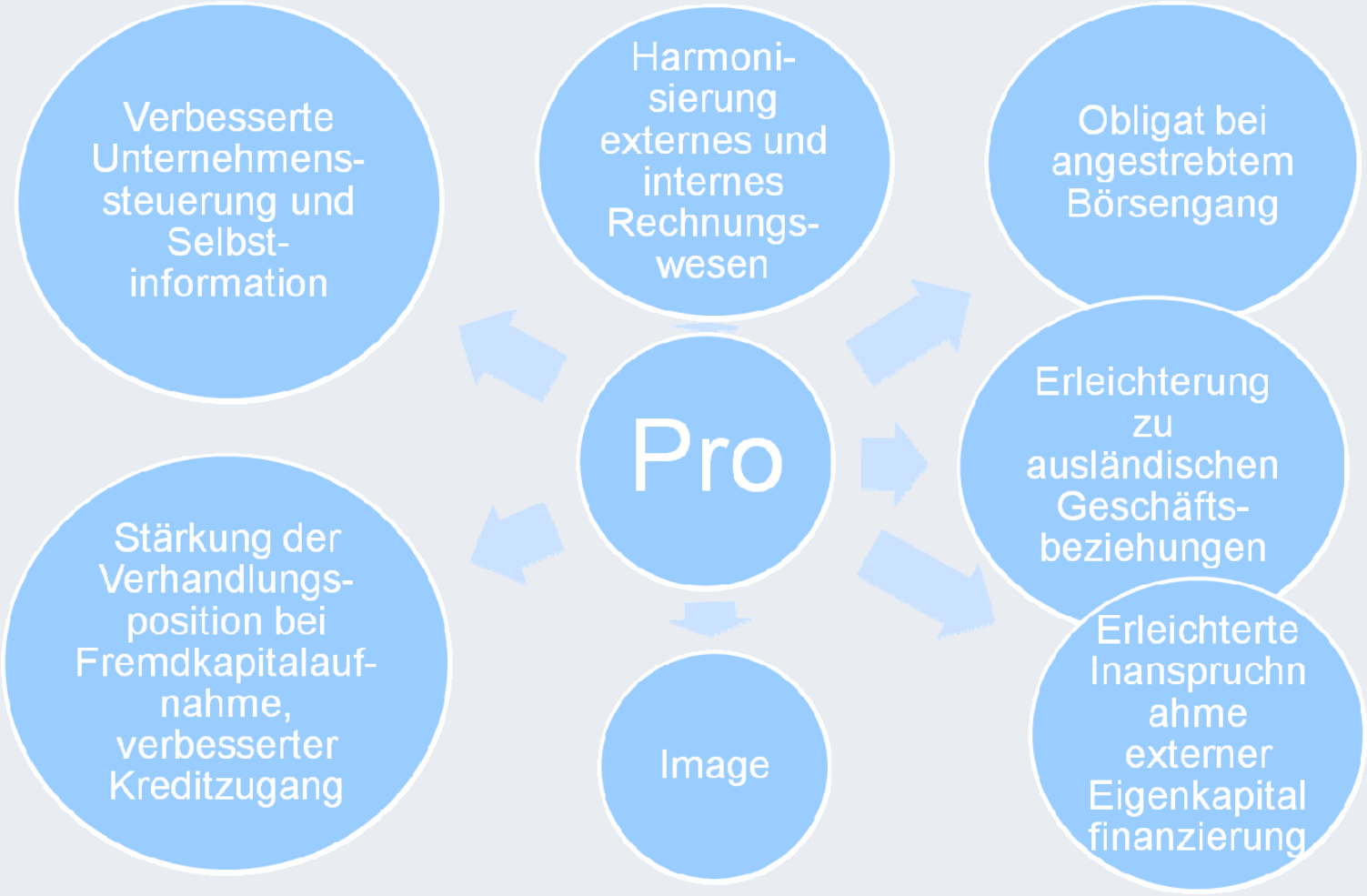
Tab. 21: Eigenkapitalausstattung des Mittelstandes im Verhältnis zur Bilanzsumme

■	bis 10%	32,9 (29,3)
	bis 20%	24,8 (30,3)
	bis 30%	18,7 (18,4)
	über 30%	23,5 (22,1)

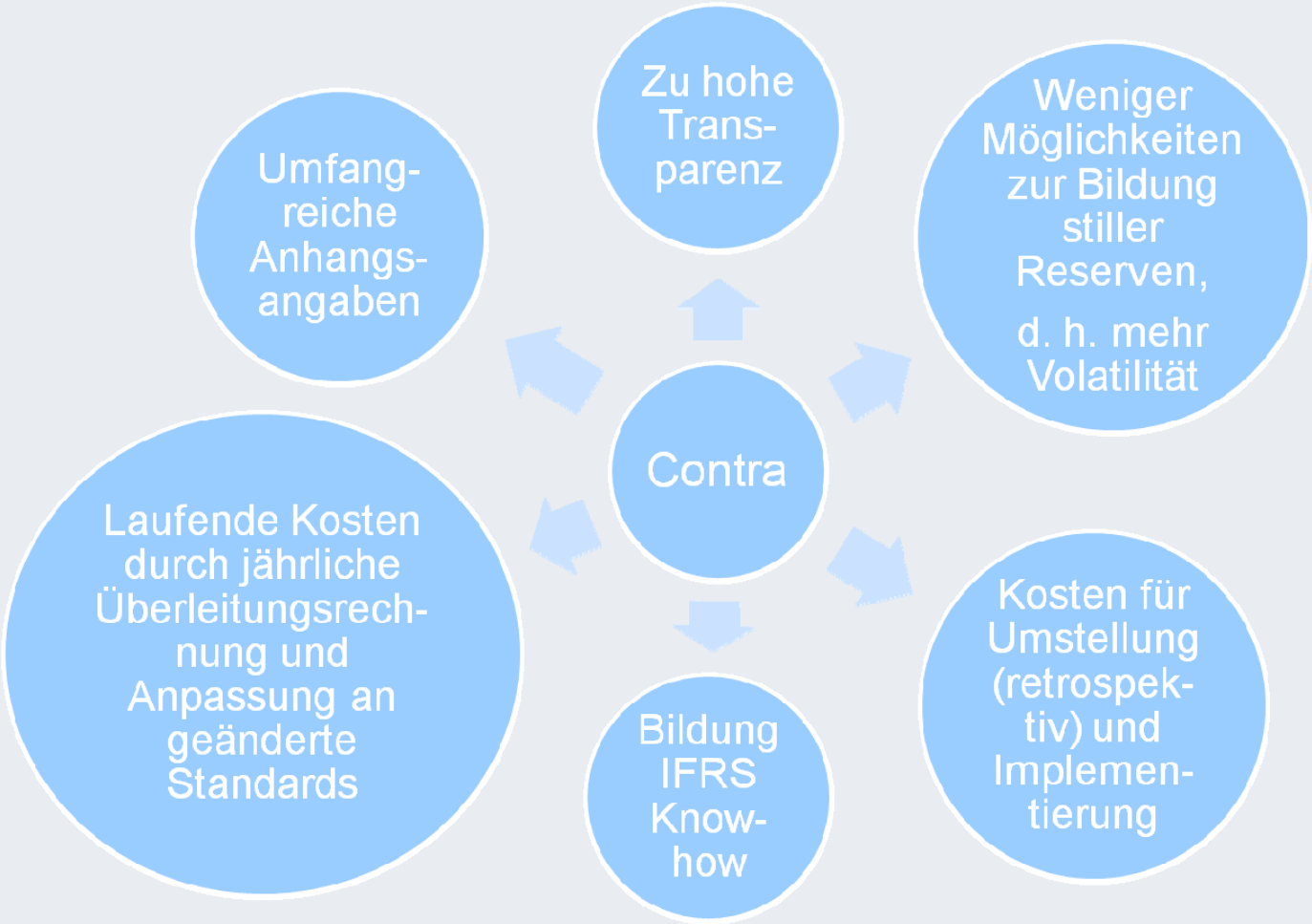
Angaben in % der Befragten, Rest o. A., ( ) = Vorjahresangaben

Quelle: Creditreform, Wirtschaftslage und Finanzierung im Mittelstand, Herbst 2007

3. Entscheidungskriterien für eine Umstellung (1/2)



3. Entscheidungskriterien für eine Umstellung (2/2)



Agenda

I. Einführung

- Was sind die IFRS?
- Aufbau der IFRS
- Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Anwendung in Deutschland

II. IFRS im Mittelstand

- Konzeptionelle Unterschiede zwischen HGB und IFRS
- Ausgewählte Abweichungen in den Einzelregelungen
- Entscheidungskriterien für eine Umstellung

III. Das KMU-Projekt des IASB als sinnvolle Alternative?

- Das Diskussionspapier
- Stand der Entwicklungen

IV. Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

- Eckpunkte der Reform
- Unterschiede zwischen derzeitigem und zukünftigem Recht

III. Das KMU-Projekt des IASB (ED SME-IFRS) als sinnvolle Alternative?

1. Übersicht

- Grundidee: Eigenständiges Regelwerk, dass in der Anwendung weniger Know-How erfordert und leichter handhabbar ist als die „Full-IFRS“
- Weit gefasster Geltungsbereich: Nicht kapitalmarktorientiert, ca. 50 Mitarbeiter, Rest offen
- Ziel ist ebenfalls die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen

„Full“ IFRS → - Ansatz-und Bewertungsvereinfachungen
- Erleichterungen der Anforderungen bzgl. Ausweis- und Anhangangaben → SME-Standard

<u>Entscheidungsgrundlage</u>

- Bedürfnisse der Abschlussadressaten
- Kosten- Nutzen- Erwägungen

2. Inhaltliche Modifikationen

- Deutliche Reduktion des Regelwerks auf 254 Seiten
  - durch Querverweise auf die Full-IFRS,
  - durch Verzicht auf nicht mittelstandsrelevante Regelungen
- Vereinfachung komplexer Bilanzierungsregeln (z. B. Pensionsrückstellungen, Finanzinstrumente)
- Nur wenige zusätzliche Wahlrechte über die „Full-IFRS“ hinaus
- Impraktikabilitätsklausel findet häufigere Verwendung
- Reduktion der Anhangsangaben (aber Checkliste mit 52 Seiten Umfang)
- Kein mandatory fallback, sondern zweistufige Auslegungshierarchie zur Auslegung von Regelungslücken
- Überarbeitungen im 2-Jahres-Rhythmus

3. Wesentliche Ansatz- und Bewertungs-modifikationen gegenüber den Full-IFRS

Tabelle 1: Übersicht der wesentlichen Ansatz- und Bewertungsmodifikationen im ED-IFRS for SMEs gegenüber den full IFRS

Abschnitt	Full IFRS	Regel im ED-IFRS for SMEs
11 Finanzinstrumente	IAS 39	- Begrenzung der Kategorien auf fortgeführte Anschaffungskosten und Fair Value - vereinfachte Ausbuchungsregeln (z. B. kein Continuing-Involvement-Ansatz) - modifizierte Regeln zur Abbildung von Sicherungsgeschäften
19 Leasing	IAS 17	- Reduzierung der für die Ermittlung der Höhe des Bilanzansatzes heranzuziehenden Bewertungsmaßstäbe für Finanzierungsleasing: Anstelle des Fair Value des Leasinggegenstandes oder des Barwertes der Mindestleasingzahlungen ist nur der Fair Value zu ermitteln
26 Folgebewertung von nicht-finanziellen Vermögenswerten	IAS 36	- Reduzierung der für die Ermittlung des Wertminderungsbedarfs heranzuziehenden Bewertungsmaßstäbe: anstelle des Konzepts des erzielbaren Betrags (niedrigerer Betrag aus Vergleich zwischen Fair Value abzüglich der Veräußerungskosten einerseits und Nutzungswert andererseits) nur Berücksichtigung des Fair Value abzüglich der Veräußerungskosten
26 Folgebewertung des Geschäfts- oder Firmenwertes	IAS 36	- kein jährlicher Werthaltigkeitstest - Durchführung des Werthaltigkeitstests nur, sofern Indikatoren für Wertminderungen vorliegen
27 Leistungen an Arbeitnehmer	IAS 19	- Einschränkung der Bilanzierungsmethoden für versicherungsmathematische Gewinne und Verluste (ausschließlich erfolgswirksame Erfassung)
35.1 Landwirtschaft	IAS 41	- Beschränkung der Fair-Value-Bewertung; Kostenmodell, sofern Fair Value nicht leicht und mit vertretbaren Kosten und Anstrengungen bestimmbar ist
38 Übergang auf IFRS for SMEs	IFRS 1	- Erleichterungen hinsichtlich Vergleichsinformationen für die Vorperiode

Quelle: Haller/Beiersdorf/Eierle, BB 2007, S. 541

4. Weitere Entwicklungen

- Kommentierungsfrist endete am 30.11.2007
- Das DRSC führte Unternehmensbefragungen und Feldtests durch, d. h. probeweise Umstellungen in den Unternehmen, Ergebnis der probeweisen Umstellung noch offen.
- Die Unternehmensbefragung des deutschen Mittelstands zeigt eine abwartende, tendenziell negative Grundhaltung.
- Verabschiedung des endgültigen Standards für Mitte 2008 erwartet, wahrscheinlich später

⇨ Ob sich die SME-IFRS bei den Unternehmen durchsetzen werden, muss sich also noch zeigen.

Agenda

I. Einführung

- Was sind die IFRS?
- Aufbau der IFRS
- Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Anwendung in Deutschland

II. IFRS im Mittelstand

- Konzeptionelle Unterschiede zwischen HGB und IFRS
- Ausgewählte Abweichungen in den Einzelregelungen
- Entscheidungskriterien für eine Umstellung

III. Das KMU-Projekt des IASB als sinnvolle Alternative?

- Das Diskussionspapier
- Stand der Entwicklungen

IV. Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

- Eckpunkte der Reform
- Unterschiede zwischen derzeitigem und zukünftigem Recht

IV. Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

1. Eckpunkte

- Veröffentlichung des Referentenentwurfs am 8.11.2007
- Verabschiedung für Mitte 2008 geplant
- Anwendung schon für das Kalenderjahr 2009 vorgesehen
- Größte Bilanzrechtsreform seit 20 Jahren
- Ziel ist die „Entrümpelung“ des HGB und Annäherung an die IFRS, d. h. eine realitätsgetreuere Darstellung des Unternehmens
- Erhöhung der Aussagekraft des HGB-Abschlusses
- Es soll eine kostengünstige und gleichwertige Alternative zur IFRS-Anwendung gebildet werden.

2. Ausgewählte Unterschiede in den Einzelregelungen

a) Immaterielle Vermögensgegenstände
   - Forschung und Entwicklung
   - Firmenwert (Goodwill)

b) Sachanlagen

c) Vorräte/ langfristige Auftragsfertigung

d) Rückstellungen allg.

e) Pensionsrückstellungen

2. Ausgewählte Unterschiede in den Einzelregelungen

a) Immaterielle Vermögensgegenstände: Forschung und Entwicklung

- Statt Aktivierungsverbot künftig nach HGB Aktivierungspflicht von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
- Gesonderter Posten im Gliederungsschema und Angabe zu Forschung- und Entwicklungskosten im Anhang
- Einführung einer Ausschüttungssperre
- Auf Kriterien zur Abgrenzung wird verzichtet, maßgeblich wohl selbstständige Verwertbarkeit und Anlehnung an die Kriterien nach IFRS

2. Ausgewählte Unterschiede in den Einzelregelungen

a) Immaterielle Vermögensgegenstände: Firmenwert

- Aus dem bisherigen Aktivierungswahlrecht wird künftig eine Aktivierungspflicht für den entgeltlich erworbenen Firmenwert
- Planmäßige Abschreibung über die Nutzungsdauer
- Außerplanmäßige Abschreibung möglich, spätere Wertaufholung dann aber nicht zulässig
- Verbleibender Unterschied zu den IFRS insbesondere hinsichtlich der Abschreibung

b) Sachanlagen

Ansatz:

- Die handelsrechtliche Untergrenze der Herstellungskosten wird angehoben, Pflicht sind nunmehr auch die variablen Gemeinkosten
- Fixe Gemeinkosten dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Herstellungszeitraum entfallen
- Angleichung an den Vollkostenansatz nach IFRS

Folgebewertung:

- Abschreibungsgebot nur noch bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung (Ausnahme Finanzanlagen)
- Zusammenfassung in Bewertungseinheiten für notwendig zusammen genutztes Anlagevermögen
- Generelles Zuschreibungsgebot
- Keine Abschreibung mehr im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung

c) Vorräte/langfristige Auftragsfertigung

- Nur „kosmetische“ Änderungen bei der Vorratsbewertung
- Keine außerplanmäßige Abschreibung mehr wegen zukünftig zu erwartender Wertschwankungen zulässig
- Einschränkung der Verbrauchsfolgeverfahren: zulässig sind nur noch der gewogene Durchschnitt, Lifo und Fifo

⇨ Die Anwendung der percentage of completion method bei der langfristigen Auftragsfertigung bleibt nach HGB verboten

d) Rückstellungen allg.

Ansatz:

- Bildung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB wird zukünftig nicht mehr möglich sein. Gegenbuchung in Gewinnrücklage.
- Zulässig bleiben aber Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung innerhalb von 3 Monaten.
- Spagat zwischen altem HGB und den IFRS wird hier deutlich, da Grenze von 3 Monaten rein willkürlich.

Bewertung:

- Künftig verpflichtende Abzinsung sämtlicher Rückstellungen (Sach- und Geldverpflichtungen) mit dem Marktzins
- Künftig ist der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag anzusetzen, d. h. Preis- und Kostensteigerungen sind einzubeziehen

e) Pensionsrückstellungen

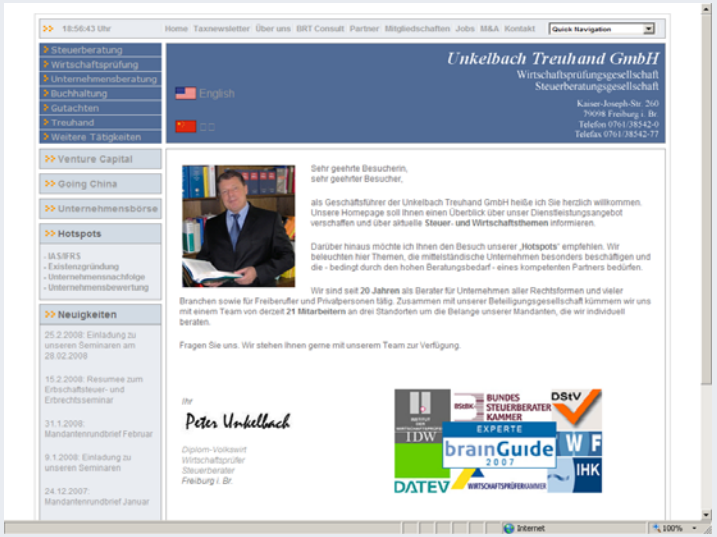
- Bislang wurde nach HGB im Regelfall das Teilwertverfahren gewählt, welches nur die Lebenswahrscheinlichkeit berücksichtigt und einen Zinssatz von 3-6 % unterstellt.
- Zudem bestand bei mittelbaren Verpflichtungen (Unterstützungskasse, externer Pensionsfonds) ein Ansatzwahlrecht.
- Zukünftig sind die Pensionsrückstellungen generell mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten fünf Jahre zu bewerten.
- Dies gilt nunmehr auch für mittelbare Verpflichtungen des Art. 28 EGHGB
- Erwartete Lohn-, Preis- und Personalentwicklungen sind in die Berechnung mit einzubeziehen.
- Ratierliche Rückstellungszuführung bis 31.12.2023 möglich
- Diverse neue Anhangsangaben

V. Fazit

- Eine Annäherung des HGB an die IFRS ist offensichtlich, die Internationalisierung schreitet weiter voran.
- Erhebliche Unterschiede verbleiben aber weiterhin bei
    - dem derivativem Firmenwert
    - der langfristige Auftragsfertigung
    - der Möglichkeit der Neubewertung
- Ob eine Umstellung auf die Full IFRS lohnt, lässt sich deshalb pauschal nicht beantworten
    - Lohnt die Umstellung auf IFRS gerade jetzt in der Anpassungsphase des HGB?
    - Oder gerade jetzt nicht mehr, da die Unterschiede zwischen HGB und IFRS geringer werden?
- Die Entscheidungskriterien ändern sich im Zeitanlauf (z. B. IAS 32)
- Die Entwicklung bei den SME-IFRS bleibt abzuwarten

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Weitere IFRS-Informationen,
Downloads, Newsletter auf
www.unkelbach-treuhand.de



Die Seminarinhalte dienen lediglich der unverbindlichen Information. Sie sind für die individuelle Beratung daher weder bestimmt, noch geeignet. Es wird keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen.