

Bilanzierung in Deutschland im internationalen Vergleich

– BDEW: Erfahrungsaustausch BilMoG –
Bad Neuenahr, 29./30.09.2010



Prof. Dr. Peter LORSON

LSt. für Unternehmensrechnung und Controlling

Universität Rostock

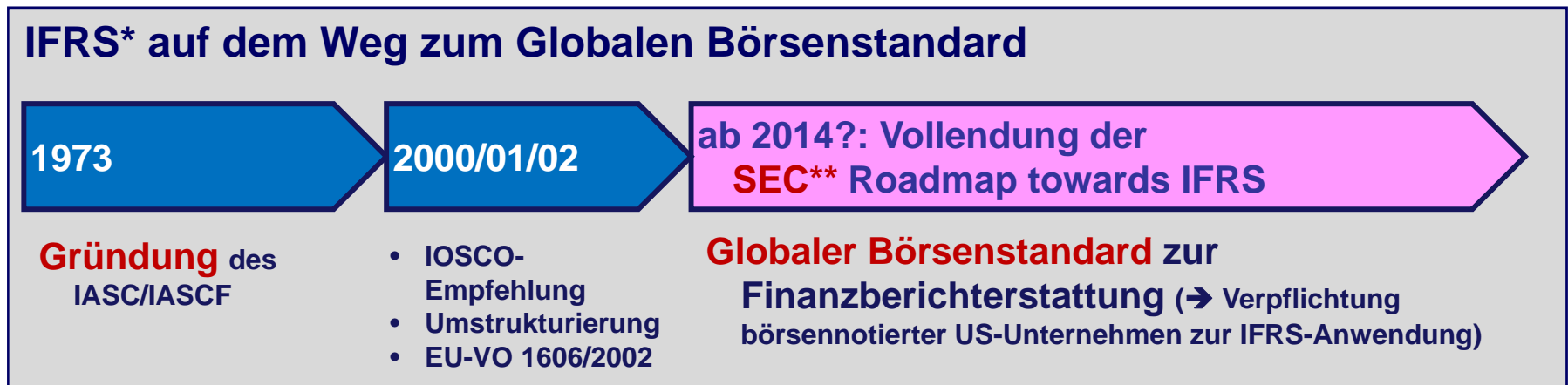


AGENDA

- A. Internationale Positionierung des deutschen Bilanzrechts**
- B. HGB versus IFRS**
- C. HGB versus IFRS für kleine und mittlere Unternehmen**
- D. Verhältnis zur Steuerbilanz**
- E. Fazit: BilMoG als letzter Meilenstein vor Übernahme der IFRS?**



Problemstellung: BilMoG als adäquate Reaktion auf IFRS (für KMU)



* International Financial Reporting Standards

** Securities and Exchange Commission

IFRS-Infektion der deutschen Bilanzierung





Internationale Positionierung des deutschen Bilanzrechts

Classification of Financial Reporting Measurement Practices in Developed Western Countries (Nobes 1980)

CLASS	Micro-based		Macro-based			
SUB-CLASS	Business economics, theory	Business practice, pragmatic, British origin		Continental: Government, tax, legal	Government, economics	
FAMILY SPECIES		UK-influence	US-influence	Tax-based	Law-based	
COUNTRIES	<ul style="list-style-type: none"> • Netherlands 	<ul style="list-style-type: none"> • Australia • New Zealand • United Kingdom • Ireland 	<ul style="list-style-type: none"> • Canada • USA 	<ul style="list-style-type: none"> • Italy • France • Belgium • Spain 	<ul style="list-style-type: none"> • Western • Germany • Japan 	<ul style="list-style-type: none"> • Sweden

? IAS* / IFRS ?
 * International Accounting Standards



Angelsächsisches versus kontinentaleuropäisches Rechtssystem

Angelsächsisches Rechtssystem <u>Common Law / Case Law</u>	Kontinentaleuropäisches Rechtssystem (Code Law)
<ul style="list-style-type: none"> • Vertragsfreiheit • Kaum eingrenzende Gesetze (außer zur Gewährleistung der Vertragsdurchsetzung) • Rechtsprechung für Einzelfälle 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsätzliche Vertragsfreiheit • Erlass umfangreicher Gesetze zur Standardisierung • Möglichst Abdeckung aller Spezialfälle
<ul style="list-style-type: none"> • Geringer Abstraktionsgrad (regelbasiert) • Regeln gelten für Spezialfälle 	<ul style="list-style-type: none"> • Hoher Abstraktionsgrad (prinzipienbasiert) • Regeln gelten für alle gleichartigen Fälle
<ul style="list-style-type: none"> • Standardsetter sind regelmäßig private Institutionen 	<ul style="list-style-type: none"> • Standardsetter sind regelmäßig keine privaten Institutionen, sondern der der Gesetzgeber (und die Gerichte)
<p>Beispiele</p> <ul style="list-style-type: none"> • Australien, Großbritannien, Indien, Irland, Kanada, Neuseeland, USA, IFRS 	<p>Beispiele</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deutschland, Frankreich, Italien, Japan, Portugal, Spanien

Vgl. z.B. Pellens/Fühlbier/Gassen/Sellhorn



HGB a.F. versus IFRS (vgl. Küting 2004)

HGB

- Dem **Gläubigerschutz** verhaftete, auf vorsichtige Gewinnermittlung zielende Vermögensrechnung
- Unmittelbare Verknüpfung mit **Ausschüttungs**regelungen
- Bemühen um **Objektivierungs**-regelungen, um die Notwendigkeit von Annahmen und Schätzungen nach Möglichkeit zu beschränken
- Die vom **internen** Berichtswesen losgelöste Berichterstattung

IFRS

- Vermittlung **entscheidungsrelevanter Informationen** über vorhandene Erfolgspotenziale
- Völlige Loslösung von **information**s-fremden Aufgaben
- Streben nach relevanten Informationen unter Inkaufnahme ausgeprägter **Ermessen**sspielräume
- Trend zum **Management-Approach** (Offenlegung von Managementinformationen zur Unternehmenssteuerung)



AGENDA

A. Internationale Positionierung des deutschen Bilanzrechts

B. HGB versus IFRS → ausgewählte Grundsatzfragen

C. HGB versus IFRS für kleine und mittlere Unternehmen

D. Verhältnis zur Steuerbilanz

E. Fazit: BilMoG als letzter Meilenstein vor Übernahme der IFRS?



HGB versus IFRS – hier: Abschlusskonzept – 1

HGB

- **Zweckpluralismus:**
neben **Ausschüttungsbemessung**, Basis für **Steuerbilanz**, Stärkung der **Informationsfunktion**, **Rechenschaft**

→ „Wahrer“ Periodenerfolg?

- Ausschüttungssperren
- Anhangangaben

→ Laute und stille Bilanzpolitik

IFRS

- **Zweckmonismus:**
Vermittlung **entscheidungsrelevanter Informationen**

→ „Wahrer“ Periodenerfolg?

- Verlässlichkeit vs Relevanz
- Gesamtergebnisrechnung
- Anhangangaben

→ Überwiegend stille Bilanzpolitik



HGB versus IFRS – hier: Abschlusskonzept – 2

HGB

- **Mindestgliederungsschemata für Bilanz und GuV**
- **Bilanzgliederung**
 - UV / AV
 - EK / FK
- **GuV-Gliederung**
 - Betriebs-, Finanz-, außerordentliches und Steuerergebnis

IFRS

- **Keine Mindestgliederungsschemata für Bilanz und Gesamtergebnisrechnung**
 - Sonderausweise nach IFRS 5
- **Bilanzgliederung**
 - Lang- / kurzfristige Vermögenswerte
 - EK / lang- versus kurzfristiges FK
- **GuV-Gliederung (Forführungsergebnis)**
 - Betriebs-, Finanz- und Steuerergebnis



HGB versus IFRS – hier: Einzelabschluss – 1

HGB

- **Fair Value-Bewertung in Einzelfällen**
- **Leasingbilanzierung** (Alles oder Nichts-Ansatz) nach steuerlichen Erlassen oder nach IFRS
- **Bilanzierung von IAV**
 - WR für Entwicklungskosten
 - kein Impairment Only Approach
- **Bilanzierung von SAV**
 - Komponentenansatz (IdW)?

IFRS

- **Mixed Model /**
Zunahme der Anwendungsfelder für **Fair Value-Bewertung**
- **Leasingbilanzierung** (noch) Alles oder Nichts-Ansatz gemäß Chancen- und Risikenabwägung
- **Bilanzierung von IAV**
 - Pflicht für Entwicklungskosten
 - u.a. Impairment Only Approach
- **Bilanzierung von SAV**
 - Komponentenansatz nach IAS 16



HGB versus IFRS – hier: Einzelabschluss – 2

HGB

- **Bilanzierung von Finanzinstrumenten**
 - überwiegend Cost Model
 - Wahrung des Realisationsprinzips
- **Fertigungsaufträge**
 - Completed Contract Method
- **Bilanzierung von Rückstellungen**
 - Alles oder Nichts-Konzept
 - erfolgswirksame Zugangserfassung
- **Umsatzrealisierung**
 - ohne Berücksichtigung Forderungstypischer Risiken

IFRS

- **Bilanzierung von Finanzinstrumenten**
 - vielfach Fair Value Model
 - Verletzung des Realisationsprinzips
- **Fertigungsaufträge**
 - Percentage of Completion Method
- **Bilanzierung von Rückstellungen**
 - (noch) Alles oder Nichts-Konzept
 - u.U. erfolgsneutraler Zugang als ANK*
- **Umsatzrealisierung**
 - nur bei solventen Kunden

* Anschaffungsnebenkosten



HGB versus IFRS – hier: Konzernabschluss – 1

HGB

- **Abstellen auf Machtmittel (Möglichkeit)**
→ Tochterunternehmen (TU) und Zweckgesellschaften
- **Tochterunternehmen**
→ Kapitalkonsolidierung gemäß Neubewertungsmethode
- **Assoziierte Unternehmen**
→ Zwischenergebniseliminierung bei Downstream-Lieferungen
- **Gemeinschaftsunternehmen**
→ WR zwischen Bilanzierung at Equity oder quotat

IFRS

- **Abstellen auf Machtmittel (Power)**
→ TU und Zweckgesellschaften
→ Gemeinschafts- und assoziierte Unternehmen
- **Tochterunternehmen**
→ WR zwischen Neubewertungs- und Full Goodwill-Methode
- **Assoziierte Unternehmen**
→ Zwischenergebniseliminierung bei Down- und Upstream-Lieferungen
- **Gemeinschaftsunternehmen**
→ WR zwischen Bilanzierung at Equity oder (noch; ED 9) quotat



HGB versus IFRS – hier: Konzernabschluss – 2

HGB

- **Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Tochterunternehmen**
→ modifizierte Stichtagskursmethode mit Devisenkassamittelkurs
- **Negativer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung**
→ Erfassung gemäß Ursache
 - passivieren
 - ratierlich auflösen
 - ertragswirksam vereinnahmen

IFRS

- **Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Tochterunternehmen**
→ Konzept der funktionalen Währung
- **Negativer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung**
→ nachrechnen
→ unabhängig von der Ursache:
erfolgswirksam vereinnahmen



HGB versus IFRS – Zwischenfazit

„Optisch“ und in Bezug auf die Abschlussposten

bestehen **weiterhin konzeptionelle Unterschiede**

zwischen HGB und IAS/IFRS !



AGENDA

A. Internationale Positionierung des deutschen Bilanzrechts

B. HGB versus IFRS

C. HGB versus IFRS für kleine und mittlere Unternehmen → Überblick

D. Verhältnis zur Steuerbilanz

E. Fazit: BilMoG als letzter Meilenstein vor Übernahme der IFRS?



HGB versus IFRS für KMU – Vorbemerkung

- **Verabschiedet am 9.07.2009**
- **Nur ein Standard**
 - Fordert ca. 300 Angaben, statt ca. 3.000
 - Reduktion des Volumens der Finanzberichterstattungsanforderungen um 90%
 - Anwendung „ganz oder gar nicht“ (Ausnahme: IAS 39)
 - Antizipiert Neuregelung zu latenten Steuern und Gemeinschaftsunternehmen der Full IFRSs!
 - Free Download unter <http://go.iasb.org/IFRSforSMEs>
- **Übernahme in EU-Bilanzrecht nicht absehbar**
 - Kein Konsens der Mitgliedstaaten
 - EFRAG hält die IFRS für KMU in sechs Punkte für nicht EU-richtlinienkonform (siehe unten)



HGB versus IFRS für KMU (Überblick – 1)

HGB

- **Zwecke (siehe oben)**
 - Ausschüttung
 - Besteuerungsgrundlage
 - Information / **Internationalisierung**
 - Rechenschaft
- **Anwendungsbereich**
 - alle Kaufleute
(ohne befreite Einzelkaufleute)

IFRS für KMU

- **Mehrzweckabschluss**
 - unterschiedliche Adressaten
 - Rechenschaftslegung
- **Internationale Vergleichbarkeit**
- **Anwendungsbereich**
 - nicht öffentlich rechenschaftspflichtige Unternehmen
 - gemäß nationaler Entscheidung

Bsp. Großbritannien:

- Tier 1: publicly accountable entities
- **Tier 2: non-publicly accountable entities**
- Tier 3: small entities
- **OPTION** to adopt voluntarily a higher tier



HGB versus IFRS für KMU (Überblick – 2)

HGB

- **Abschlussbestandteile**
 - Bilanz
 - GuV
 - Unter bestimmten Voraussetzungen
 - Anhang
 - Bilanzzeit, Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalpiegel
- **Zusätzlich ggf. Lagebericht**

• **Regelungslücken**

→ durch Rückgriff auf GoB lösbar
(u.U. Full IFRS als
Erkenntnisquelle)

IFRS für KMU

- **Abschlussbestandteile**
 - Bilanz
 - Gesamtergebnisrechnung
 - Eigenkapitalveränderungsrechnung
 - Kapitalflussrechnung
 - Anhang

• **Regelungslücken**

→ u.U. durch Rückgriff auf
Full IFRS schließbar



HGB versus IFRS für KMU (Überblick – 3)

HGB

- **Finanzinstrumente**
 - Allgemeine Bewertungsgrundsätze
 - Sonderfall kurzfristige Fremdwährungssachverhalte

IFRS für KMU

- **Finanzinstrumente (FI)**
 - WR zw. IFRS für KMU und IAS 39
 - **Basic FI:**
 - AK abzgl. Wertminderungen
 - Fortgeführte AK abzgl. Wertminderungen
 - Erfolgswirksam zum Fair Value
 - **Übrige FI:**
 - Erfolgswirksam zum Fair Value
 - Bestimmte EK-Instrumente: AK abzgl. Wertminderungen



HGB versus IFRS für KMU (Überblick – 3)

HGB

- **Vorräte**
 - Herstellungskosten: WR zwischen Wertober- und –untergrenze auf Basis der Normalbeschäftigung
 - Verbrauchsfolgeverfahren: **Lifo**, Fifo, Durchschnittsmethode
 - Fremdkapitalzinsen: u.U. WR
 - Folgebewertung: Zugangswert abzgl. Niederstwertabschreibung
- **Fertigungsaufträge**
 - Completed Contract-Method

IFRS für KMU

- **Vorräte**
 - Herstellungskosten: **Vollkostenansatz** auf Basis der Normalbeschäftigung
 - Verbrauchsfolgeverfahren: Fifo, Durchschnittsmethode
 - Fremdkapitalzinsen: Aufwand
 - Folgebewertung: Zugangswert abzgl. Wertminderung
- **Fertigungsaufträge**
 - Percentage-of-Completion-Method



HGB versus IFRS für KMU (Überblick – 4)

HGB

- **Sachanlagen**
 - planmäßig fortgeführte AK/HK abzgl. Niederstwertabschreibung (bei dauerhafter Wertminderung)
 - Komponentenansatz (IdW)?

IFRS für KMU

- **Sachanlagen**
 - planmäßig fortgeführte AK/HK abzgl. Niederstwertabschreibung (bei gegebenem Impairmenttrigger und Wertminderungsbedarf)
 - Komponentenansatz
- **Investment Property**
 - erfolgswirksame Fair Value-Bewertung (sofern ermittelbar)



HGB versus IFRS für KMU (Überblick – 5)

HGB

- **Immaterielle Vermögenswerte**
 - planmäßig fortgeführte AK/HK abzgl. Niederstwertabschreibung (bei dauerhafter Wertminderung)
 - Begründung erforderlich, sofern die **Nutzungsdauer des GoF 5 Jahre** übersteigt
 - Aktivierungswahlrecht für bestimmte **Entwicklungskosten**

IFRS für KMU

- **Immaterielle Vermögenswerte**
 - **planmäßig** fortgeführte AK/HK abzgl. Niederstwertabschreibung (bei gegebenem Impairmenttrigger und Wertminderungsbedarf)
 - Nutzungsdauer des GoF (und sonst. indefinite-life intangibles): **10 Jahre**, sofern nicht verlässlich bestimmbar
 - **Aktivierungsverbot** für Entwicklungskosten



HGB versus IFRS für KMU (Überblick – 6)

HGB

- Rückstellungen
 - Erfüllungsbetragskonzept
 - Abzinsungsgebot
 - bei Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
 - mit **Bundesbankzins**

IFRS für KMU

- Rückstellungen
 - Erfüllungsbetragskonzept
 - Abzinsungsgebot
 - bei wesentlichem Effekt
 - mit risikoadäquatem Zins



HGB versus IFRS für KMU (Überblick – 7)

HGB

- **Pensionsrückstellungen**
 - Netto-Verpflichtung
 - **Bundesbankzins**
 - Versicherungsmathematisches Verfahren
 - Erfassung **versicherungsmathematischer Gewinne/Verluste**
 - sofort
 - erfolgswirksam

IFRS für KMU

- **Pensionsrückstellungen**
 - Netto-Verpflichtung
 - Risikoadäquater Zins
 - **Anwartschaftsbarwertverfahren (ABV)**
 - Erfassung **versicherungsmathematischer Gewinne/Verluste**
 - sofort
 - erfolgswirksam oder -neutral
- erhebliche **Vereinfachungen** bei Verzicht auf Gutachten und ABV



HGB versus IFRS für KMU (Überblick – 8)

HGB

- Ertragsteuern
 - Temporary Concept
 - Aktivierungswahlrecht im **Einzelabschluss** / Aktivierungspflicht im **Konzernabschluss**
 - Passivierungspflicht im Einzel- und Konzernabschluss
 - Saldierungswahlrecht

IFRS für KMU

- Ertragsteuern
 - Temporary Concept
 - Aktivierungspflicht im Einzel- und Konzernabschluss
 - Passivierungspflicht im Einzel- und Konzernabschluss
 - **Saldierung** nur ausnahmsweise zulässig



HGB versus IFRS für KMU (Überblick – 9)

HGB

- **Währungsumrechnung**
 - keine funktionale Währung
 - Devisenkassamittelkurs
 - Zugang zum Stichtagswert
 - **Folgebewertung** in Abhängigkeit der Restlaufzeit (< 1 Jahr: Stichtagswert)
- **Fremdwährungsabschlüsse**
 - modifizierte Stichtagskursmethode

IFRS für KMU

- **Währungsumrechnung**
 - Konzept der **funktionalen Währung**
 - adäquater Devisenkassakurs
 - Zugang zum Stichtagswert
 - **Folgebewertung**
 - monetärer Posten zum Stichtagskurs
 - sonst: historischer Kurs (Zugangs- oder Bewertungszeitpunkt)
- **Fremdwährungsabschlüsse**
 - modifizierte Stichtagskursmethode oder Zeitbezugsmethode



HGB versus IFRS für KMU (Überblick – 10)

HGB

- **Konzernabschlüsse**
 - Control-Konzept
 - Vollkonsolidierung von **Tochterunternehmen**: Neubewertungsmethode
 - Einbeziehung von **assoziierten** Unternehmen:
 - At Equity oder
 - Buchwertmethode
 - Einbeziehung von **Gemeinschaftsunternehmen**:
 - Quotenkonsolidierung oder
 - At Equity

IFRS für KMU

- **Konzernabschlüsse**
 - Control-Konzept
 - Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen: Neubewertungsmethode
 - Einbeziehung von **assoziierten** und **Gemeinschaftsunternehmen**:
 - Fair Value,
 - At Equity oder
 - Buchwertmethode



HGB versus IFRS für KMU – Zwischenfazit

„Optisch“ und in Bezug auf die Abschlussposten

bestehen **weiterhin konzeptionelle Unterschiede**

zwischen HGB und IFRS für KMU!



AGENDA

- A. Internationale Positionierung des deutschen Bilanzrechts
- B. HGB versus IFRS
- C. HGB versus IFRS für kleine und mittlere Unternehmen
- D. Verhältnis zur Steuerbilanz → völlig unklar**
- E. Fazit: BilMoG als letzter Meilenstein vor Übernahme der IFRS?



Verhältnis zur Steuerbilanz

Die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit wirft zahlreiche Fragen auf.

Das BMF scheint Gefallen an einem autonomen Steuerrecht gefunden zu haben.

Das BMF-Verlautbarungen zur Maßgeblichkeit sind von „schwankender“ Qualität.

- ◆ Zum Teil enthält es nachvollziehbare und „wünschenswerte“ Aussagen (z.B. Pflicht zur Bildung von Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz).
- ◆ Andere Passagen stellen bisherige Auslegungen auf den Kopf:

Bemessung der steuerrechtlichen Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 und 3 HGB in Verbindung mit dem Maßgeblichkeitsprinzip

Thesen:

- Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz ist **unklar!**
- Fraglich ist unter anderem, ob mit der Streichung der umgekehrten Maßgeblichkeit auch die formelle gestrichen wurde.



AGENDA

- A. Internationale Positionierung des deutschen Bilanzrechts
- B. HGB versus IFRS
- C. HGB versus IFRS für kleine und mittlere Unternehmen
- D. Verhältnis zur Steuerbilanz → völlig unklar

E. Fazit: BilMoG als letzter Meilenstein vor Übernahme der IFRS? → NEIN!



Fazit: BilMoG als letzter Meilenstein vor Übernahme der IFRS?

Nein! Es ist keine Frage Zeit, bis die IFRS das HGB verdrängen werden.

- Das HGB ist von den international anerkannten RL-Systemen nicht mehr meilenweit entfernt.
- Der Gesetzgeber wird an den **Zwecken des HGB** festhalten und es demgemäß weiterentwickeln.
 - ➔ Die IFRS sind für HGB-Zwecke konzipiert.
 - ➔ Eine Überarbeitung der EU-Richtlinie(n) wird ebenfalls diskutiert.
- Die **IFRS für KMU**
 - finden weltweit sowie in Teilen der EU breite Zustimmung;
 - treffen aber auch auf grundlegende Ablehnung.
- **Gegen die Übernahme der IFRS für KMU in den Einzelabschluss** sprechen, unter anderem
 - die Zweifel an der Mittelstandsadäquanz und das Risiko des Rückfalls auf die Full IFRS
 - Die Verstöße gegen die zugrunde liegenden EU-Richtlinien (siehe nächste Folie).



EU-Richtlinienverstöße der IFRS für KMU gemäß EFRAG

„Außerordentliche Aufwendungen und Erträge“:

- ◆ Ausweisverbot gemäß IFRS für KMU Abschnitt 5.10.

Bestimmte Finanzinstrumente:

- ◆ Zeitwertbewertung gemäß IFRS für KMU Abschnitte 12.7 und 12.8.

Geschäfts- oder Firmenwert

- ◆ Zehnjahresfiktion, falls die Nutzungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwerts nicht verlässlich geschätzt werden kann gemäß IFRS für KMU Abschnitt 19.23.
- ◆ Erfolgswirksame Erfassung eines negativen Unterschiedsbetrags gemäß IFRS für KMU Abschnitt 19.24.
- ◆ Zuschreibungsverbot gemäß IFRS für KMU Abschnitt 27.28.

Ausstehender Betrag aus der Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten:

- ◆ Ausweis als Abzugsposten vom Eigenkapital, statt als Vermögenswert gemäß IFRS für KMU Abschnitt 22.7(a)).

Quelle: <http://www.efrag.org/files/EFRAG%20public%20letters/IFRS%20for%20SMEs%20compatibility%20analysis/The%20Letter.pdf>



AGENDA

Ihre
Fragen



Schießen
Sie los!

- A. Internationale Positionierung des deutschen Bilanzrechts
- B. HGB versus IFRS
- C. HGB versus IFRS für KMU
- D. Verhältnis zur Steuerbilanz
- E. Fazit: BilMoG als letzter Meilenstein vor Übernahme der IFRS?



Autor

Prof. Dr. Peter Lorson

Universität Rostock

LSt. für Unternehmensrechnung und Controlling

Ulmenstraße 69

15087 Rostock

peter.lorson@uni-rostock.de

<http://www.wiwi.uni-rostock.de/index.php?id=577&type=0>

<http://www.wiwi.uni-rostock.de/bwl/rewe/download/>