

# **Internationale Rechnungslegung für den Mittelstand**

**aus Sicht des nationalen Gesetzgebers**

Prof. Dr. Norbert Herzig



# Agenda

- **Ausgangslage**
  - Bindungswirkung der IFRS in Deutschland
  - Bindungswirkung der IFRS in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union
- **Aktuelle Diskussion zur Normenentwicklung in Deutschland**
  - Europäische Impulse
  - Standardkostenmodell
  - Bilanzrechtsmodernisierung
- **IFRS for SME: Kritische Aspekte aus deutscher Sicht**
  - Konkretisierung der Funktionen und des Adressatenkreises
  - Nutzen- und Kostenaspekte
- **Fazit**



# Ausgangslage: Deutschland

## Anwendung der Full IFRS

	nicht kapitalmarktorientiert	kapitalmarkt-orientiert
Einzelabschluss	4	3
Konzernabschluss	2	1

1: Verpflichtung (§ 315 a Abs. 1 u. 2 HGB)  
2: Wahlrecht (§ 315 a Abs. 3 HGB)  
3: „Informationsbilanz“ (§ 325 Abs. 2a HGB)  
4: -

=> **starke Einschränkung des Anwendungsbereichs der Full IFRS in Deutschland**

- **IAS-VO umfasst nicht IFRS for SME**

# Ausgangslage: Andere EU-Mitgliedstaaten

## Verpflichtung zur Anwendung der Full IFRS

nicht kapitalmarktorientiert

kapitalmarktorientiert

Einzelabschluss	(Belgien in Beratungsphase), Zypern, Slowenien (Banken und Versicherungen), Italien (FD unter öffentlicher Aufsicht), Estland/Lettland/Litauen (FD)	(Belgien in Beratungsphase), Zypern, Tschechische Republik, Dänemark (FD ab 2010), Estland, Griechenland, Italien (Versicherungen, sofern sie keinen Konzernabschluss erstellen), Litauen, Malta, Portugal (ab 2007, sofern kein Konzernabschluss erstellt wird), Island (ab 2007)
Konzernabschluss	Belgien (Banken), Zypern, Estland/Lettland/Litauen (FD), Italien (FD), Malta, Polen (Banken), Portugal (Banken und Versicherungen)	Verpflichtung aus IAS-VO

[FD = Finanzdienstleister]



# Ausgangslage: Andere EU-Mitgliedstaaten

## Befreiendes Wahrecht zur Anwendung der Full IFRS

	nicht kapitalmarktorientiert	kapitalmarktorientiert
Einzelabschluss	(Belgien in Beratungsphase), Dänemark, Estland, Finnland, Griechenland (sofern U. prüfungspflichtig), Irland (gemeinnützige U.), Italien (mit Ausnahmen), Luxemburg, Niederlande, Polen/Portugal (nach IFRS zu konsolidierende TU), Slowakei (sofern U. von öffentlichem Interesse), Slowenien, UK, Island, Liechtenstein, Norwegen	(Belgien in Beratungsphase), Dänemark (FD), Finnland, Irland, Luxemburg, Niederlande, Polen, Portugal, Slowenien, UK, Liechtenstein, Norwegen
Konzernabschluss	alle, sofern keine Verpflichtung durch nationales Recht	Verpflichtung aus IAS-VO

**=> Anwendungsbereich der Full IFRS im europäischen Ausland tendenziell weiter gefasst als in Deutschland**



# Aktuelle Diskussion zur Normenentwicklung in Deutschland

## Europäische Impulse (1/2)

- Diskussion über Effektivität der Kapitalerhaltung und des institutionellen Gläubigerschutzes für Kapitalgesellschaften (2. EU-Richtlinie)  
=> Einführung von Insolvenzttests?
- Forderung nach Abbau von Bürokratiekosten in der EU (Commission Working Document vom 14.11.2006)  
=> Messung von Bürokratiekosten nach dem Standardkostenmodell  
=> Verringerung der Bürokratiekosten um 25% bis 2011  
=> Forderung nach Einschränkung der Informationsanforderungen an SME



# Aktuelle Diskussion zur Normenentwicklung in Deutschland

## Europäische Impulse (2/2)

- Vereinfachung der Rechnungslegungsnormen für SME / Änderungen der 4. und 7. Richtlinie (Diskussionspapier der DG Internal Market and Services vom 3.12.2006)
  - Anhebung der Schwellenwerte für Unternehmensgrößenklassen
  - Ausweitung der Ausnahmen / Erleichterungen für SME
  - Modifikation / Abschaffung von Wahlrechten
  - Vereinfachung von Rechnungslegungsnormen
  - Erleichterungen bei Offenlegungsvorschriften

**=> Weiterentwicklung der Rechnungslegungsnormen auf europäischer Ebene**



# Aktuelle Diskussion zur Normenentwicklung in Deutschland

## Gesetz zur Einsetzung eines Nationalen Normenkontrollrates vom 14.8.2006 (1/2)

- Bundesministerien sind seit 1.12.2006 verpflichtet, bei neuen Gesetzesvorhaben eine Ex ante-Schätzung der Bürokratiekosten für die Wirtschaft, Bürger und Verwaltung vorzunehmen und diese gegenüber dem Nationalen Normenkontrollrat nachvollziehbar darzustellen
- Messung der Bürokratiekosten durch Anwendung des sog. Standardkostenmodells durch den Nationalen Normenkontrollrat
  - Standardkostenmodell: Methodischer Ansatz zur systematischen Ermittlung der Belastungen der Unternehmen und Bürger, die auf gesetzlich vorgeschriebene Informationspflichten zurückzuführen sind
  - Ziel: Identifikation von Informationspflichten, Gegenüberstellung mit deren Nutzeneffekten, Aufzeigen von Entlastungspotenzial (u.a. durch Benchmarking)
  - Entwicklung der Methodik in Anlehnung an Modell aus den NL derzeit durch Statistisches Bundesamt



# Aktuelle Diskussion zur Normenentwicklung in Deutschland

## Gesetz zur Einsetzung eines Nationalen Normenkontrollrates vom 14.8.2006 (2/2)

- Entwürfe für neue Bundesgesetze (bei Entwürfen von Änderungsgesetzen auch die Stammgesetze) sind auf die Einhaltung der Grundsätze der standardisierten Bürokratiekostenmessung zu prüfen
- => Trifft auch auf Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz zu**



# Aktuelle Diskussion zur Normenentwicklung in Deutschland

## Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

- Abschaffung von Wahlrechten
- Weiterentwicklung
- Annäherung an IFRS (IFRS for SME?)

=> **Zunehmend kritische Würdigung des HGB vor dem Hintergrund der IFRS**



# IFRS for SME: Kritische Aspekte aus deutscher Sicht

## Konkretisierung des (Informationsbedarfs des) Adressatenkreises

- Annahmen („general purpose statement“)
  - Auseinanderfallen von Eigentum an Ressourcen (Eigentümern) und Verfügungsmacht über Ressourcen (Management)
  - Externe stakeholder, für die die vom Management vorgelegten Informationen notwendig sind, um ökonomische Entscheidungen treffen zu können

=> nicht: Eigentümer-Manager

=> nicht: Finanzbehörden

=> sondern: Banken, Geschäftspartner, Rating-Agenturen etc.

=> Informationsfunktion versus Gläubigerschutz

=> **Präferenz dieser stakeholder für IFRS for SME?**



# IFRS for SME: Kritische Aspekte aus deutscher Sicht

## Konkretisierung der Nutzeneffekte für Ersteller

- Annahmen
  - Nutzeneffekte entstehen, wenn der Informationsbedarf der relevanten externen Adressaten gedeckt wird
  - Umstellung von HGB auf IFRS for SME
- => **Nutzeneffekte für potenzielle Ersteller in Deutschland unklar**
- Alternativszenarien
  - Ersteller in Land mit wenig entwickeltem nationalen Rechnungslegungssystem: Nutzeneffekte offensichtlich
  - Unternehmen, die öffentlich rechenschaftspflichtig sind: Nutzeneffekte von Full IFRS durch internationale Akzeptanz
  - Globale Harmonisierung der Rechnungslegung aus Erstellersicht *per se* nutzenstiftend



# IFRS for SME: Kritische Aspekte aus deutscher Sicht

## Konkretisierung der Kosteneffekte für Ersteller

- Ausgangslage (HGB)
  - Erleichterungen bei Erstellung und Offenlegung, v.a. für Personengesellschaften und kleine Kapitalgesellschaften
  - Kleine Personengesellschaften erstellen häufig Einheitsbilanz
  
- Annahmen
  - Relative Kosten einer Umstellung der Rechnungslegung sind zum Teil fix; d.h. sie nehmen mit Unternehmensgröße ab
  - SME verfügen häufig nicht über personelle Ressourcen für Umstellung

**=> Nutzen-Kosten-Verhältnis einer Umstellung von HGB auf IFRS for SME niedriger als Nutzen-Kosten-Verhältnis einer Umstellung von HGB auf IFRS von „publicly accountable“ Unternehmen in Deutschland**



# IFRS for SME: Kritische Aspekte aus deutscher Sicht

## Konsequenzen einer Anwendung der IFRS for SME im Einzelabschluss (1/2)

### - Abgrenzung des Anwenderkreises

- qualitativ, z.B. Rechtsform / Haftungsbeschränkung

In D: rd. 3,4 Mio. Unternehmen, davon

- rd. 79% in haftungsunbeschränkten Rechtsformen: rd. 69% Einzelunternehmen; 7% OHG, GbR; 3% KG, GmbH & Co. KG
- rd. 21% in haftungsbeschränkten Rechtsformen: rd. 20% GmbH; 0,5% AG, davon 5% kapitalmarktorientiert

- quantitativ, z.B. Unternehmensgrößenklassen für KapG nach § 267 HGB und für Unternehmen anderer Rechtsformen nach §§ 1, 11 PublG

In D: Innerhalb der „kleinen“ Unternehmen existieren „Kleinstunternehmen“

- rd. 90 % der Unternehmen < 10 Arbeitnehmer
- rd. 95% der Unternehmen < 2 Mio. Euro Umsatz

=> **IFAC, FEE/EFRAG diskutieren derzeit Bedeutung von „micro-level“-Unternehmen**



# IFRS for SME: Kritische Aspekte aus deutscher Sicht

## Konsequenzen einer Anwendung der IFRS for SME im Einzelabschluss (2/2)

- Gesellschaftsrechtliche: Konsequenzen für Ausschüttungsbemessung?
- Steuerrechtliche: Konsequenzen für Steuerbemessung?

=> Abgrenzung des Anwenderkreises könnte zur Dreiteilung führen

- Full IFRS / HGB / EStG: „publicly accountable“
- IFRS for SME / HGB / EStG: „non publicly accountable“ innerhalb des Anwenderkreises
- HGB / EStG: „non publicly accountable“ außerhalb des Anwenderkreises



# Fazit

- Vor dem Hintergrund der Bilanzrechtsmodernisierung und unter Nutzen-Kosten-Gesichtspunkten sind IFRS for SME aus *deutscher* Sicht nicht notwendig
- Europäischer Gesetzgeber ist nach Verabschiedung der IFRS for SME zunächst am Zug; mögliche Szenarien, u.a.
  - Endorsement der IFRS for SME als Rechnungslegungsnormensystem
  - Übernahme ausgewählter Standards, Prinzipien etc. in 4. und 7. EU-Richtlinie
  - Konkretisierung des Adressatenkreises; Formulierung von Mitgliedstaatenwahlrechten etc.



# Fazit

- Handlungsbedarf des deutschen Gesetzgebers zur *Umsetzung* entsprechender europäischer Normen ggf. erst im zweiten Schritt
  - Ausgestaltung von Wahlrechten, z.B. in Bezug auf Adressatenkreis, Bindungswirkung, befreiende Wirkung etc.
  - Konsequenzen für Maßgeblichkeit
  - Konsequenzen für Ausschüttungsbemessung
- Kurz- und mittelfristiger Handlungsbedarf
  - Mitwirkung an europäischer Meinungsbildung und Normenentwicklung
  - Mitwirkung an Ausgestaltung der IFRS for SME

